

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА И
ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ»

На правах рукописи

Лобачев Алексей Анатольевич

**АДМИНИСТРАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ
НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

Специальность: 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени

кандидата юридических наук

Научный руководитель:

кандидат юридических наук, доцент

Николаева Татьяна Альфредовна

Москва – 2026

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
Глава 1. Теоретические основы налогового контроля.....	19
1.1. Понятие и сущность налогового контроля.....	19
1.2. Виды налогового контроля	40
1.3. Административно-правовая природа налогового контроля.....	56
1.4. Налоговый контроль в дореволюционной России.....	69
1.5. Советский и постсоветский этапы развития налогового контроля.....	76
 Глава 2. Административно-правовой механизм налогового контроля в Российской Федерации.....	 92
2.1. Порядок реализации контрольной правосубъектности налоговыми органами.....	92
2.2. Организационно-правовые формы и методы осуществления налогового контроля.....	118
2.3. Цифровые технологии как элемент механизма налогового контроля.....	140
2.4. Развитие и совершенствование административно-правового механизма налогового контроля на современном этапе.....	160
 Заключение.....	 179
Список использованных источников.....	195

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Государственный контроль является средством государственного управления и обеспечения законности. Законность государственного управления в сфере финансов обеспечивается государственным финансовым контролем. Важнейшей составной частью финансового контроля служит налоговый контроль, сочетающий в себе обеспечение поступления в бюджет во исполнение налогового законодательства предусмотренных доходов, полное и своевременное исполнение физическими и юридическими лицами возложенных на них налоговых обязанностей, предотвращение налоговых правонарушений и применение мер ответственности к нарушителям.

В последние годы одной из важнейших национальных целей развития России становится цифровая трансформация государственного и муниципального управления экономики и социальной сферы.

Процессы цифровой трансформации государственного управления напрямую затрагивают порядок и характер деятельности уполномоченных государственных органов по осуществлению налогового контроля. Кроме того, в новых экономических и геополитических условиях налоговый контроль имеет крайне важное значение для обеспечения своевременного, на законных основаниях аккумулирования бюджетных доходов. Результатом деятельности налоговых органов России в 2025 году стало обеспечение полного и своевременного поступления предусмотренных Федеральным законом о бюджете доходов, администрируемых ФНС России, в размере 26,7 трлн. рублей; за период с января по март 2026 года - в размере 6,2 трлн. рублей. По данным Федеральной налоговой службы России в 2025 году в целом по Российской Федерации проведено 5 409 выездных налоговых проверок¹. С

¹ Индикаторы деятельности ФНС России. Количество выездных проверок// Аналитический портал Федеральной налоговой службы России. [Электронный ресурс]. URL: <https://analytic.nalog.gov.ru>(дата обращения 05.07.2026)

2022 года наблюдается динамика по снижению количества выездных налоговых проверок (10 195 единиц в 2022 году, 5 428 единиц в 2023 году, 4 896 в 2024 году), при этом доля добровольной уплаты налогов в общем объеме поступлений растет². Во многом это обусловлено усилением аналитической работы налоговых органов по оперативному выявлению рисков и последующим добровольным уточнениям налоговых обязательств налогоплательщиками. При этом нормативно-правовое регулирование и правовая теория в этой сфере существенно отстают от складывающейся практики.

Выявление и обоснование особенностей административно-правового регулирования налогового контроля на современном этапе развития будет способствовать развитию теории государственного контроля в целом, позволит решить существующие проблемы правового регулирования и повысить эффективность осуществления налогового контроля в текущих условиях.

В эру развития цифровых технологий в налоговом контроле исследование соотношения административного и финансово-правового начал в юридической регламентации налогового контроля и в соответствующей практике приобретает особую актуальность, поскольку цифровые технологии зачастую обезличивают правовой инструментарий налогового контроля. В теоретическом ключе крайне важно сохранить административно-правовую определенность деятельности налоговых органов, ограничить ее от участия последних в исполнении налоговых обязательств юридических и физических лиц, где наблюдается двусторонность отношений и возможность учета интересов налогоплательщиков в конкретных финансовых ситуациях.

² Индикаторы деятельности ФНС России. Доля добровольной уплаты в общем объеме поступлений по КАР// Аналитический портал Федеральной налоговой службы России. [Электронный ресурс]. URL: <https://analytic.nalog.gov.ru>(дата обращения 05.07.2026)

Актуальность темы настоящего исследования состоит в необходимости проверить на основе теории правового регулирования новые явления и тенденции в налоговой практике.

Степень разработанности научной проблемы. Налоговый контроль многократно в прошедшие годы становился предметом научных исследований в трудах теоретиков права: М.И. Байтина, В.М. Горшенева, О.С. Иоффе, Е.А. Киримовой, П.В. Крашенинникова, А.В. Малько, Н.И. Матузова, А.В. Мелехина, В.М. Сырых, В.Н. Хропанюка, И.Б. Шахова.

Исторические аспекты развития и становления государственного финансового контроля и налогового контроля как его разновидности были исследованы в трудах: И.И. Блеха, В. В. Бурцева, Ю.А. Данилевского, П.Н. Милюкова, В.Г. Панскова, К. Н. Плотникова, А.П. Погребинского, Э.Э. Понтовича, Н.Н. Ровинского, С.М. Соловьева, А.В. Толкушкина, З.С. Якупова.

Административно-правовые основы осуществления государственного контроля исследовались в трудах таких ученых, как: С.М. Зубарев, С.М. Зырянов, М.А. Лапина, Б.В. Россинский, О.Е. Солдатова, М.С. Студеникина.

Вопросы правового регулирования налогового контроля исследовались в трудах ведущих ученых-правоведов: Д.В. Винницкого, Е.Ю. Грачевой, С.В. Запольского, Ю.А. Крохиной, М.В. Кустовой, И.И. Кучерова, О.А. Ногиной, Е.В. Поролло, Д.В. Тютин, Н.И. Химичевой, С.Д. Цыпкина, Н.А. Шевелевой.

Экономическим аспектам налогового контроля были посвящены диссертационные исследования: А.А. Анисимовой, М.Э. Бубновой, И.С. Зуйкова, М.В. Коршуновой, Л.Р. Сибагатуллиной, Э.Х. Хузягалиевой, Н.В. Чайковской.

Отдельным сторонам осуществления налогового контроля с юридической точки зрения посвящены диссертационные исследования: В.И. Гудимова, А.Ю. Ильина, Т.Ю. Курбатова, Е.А. Пузыревой, Т.Д. Садовской, А.И. Украинцевой.

Тем не менее, исследования перечисленных выше ученых ограничились анализом отдельных аспектов осуществления налогового контроля, в

большинстве случаев они не отражают последние тенденции, связанные с влиянием цифровизации на осуществление налогового контроля. Цифровые технологии, применяемые в деятельности налоговых органов, концептуально изменили отдельные процедурные аспекты контрольной деятельности, однако в науке они пока не получили своего детального исследования. Все это обусловило необходимость выявления и осмысления особенностей административно-правового регулирования налогового контроля на современном этапе.

Цель и задачи исследования. Как известно, налоговый контроль не регламентируется ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации»³. В связи с этим возникает определенная опасность девиации в сторону замены административно-правового регулирования на инструментарий другой отраслевой принадлежности. Целью настоящей работы служит обоснование неотделимой принадлежности организационно-правовых основ налогового контроля к административному праву и этим путем сокращения дискреции в его осуществлении, повышение степени обязательности и императивности в осуществлении соответствующих административно-правовых процедур и требований. Решение этой задачи предполагает выработку понятия административно-правового регулирования налогового контроля и определение круга инструментов осуществления этой деятельности.

Для достижения цели исследования поставлены **следующие задачи:**

- определить понятие и сущность налогового контроля как объекта административного права;
- выделить этапы становления налогового контроля в России как административно-правовой деятельности;

³ Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации»// Собрание законодательства РФ, 03.08.2020, № 31 (часть I), ст. 5007.

- определить место налогового контроля в системе административно-правовых институтов;
- раскрыть организационно-правовые формы и методы осуществления налогового контроля как административно-правовой деятельности;
- определить характер развития административно-правового механизма регулирования налогового контроля на современном этапе;
- обосновать необходимость цифровых технологий в административной деятельности органов налогового контроля.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования служат административно-правовые отношения, складывающиеся в ходе осуществления налогового контроля, осуществляемого органами Федеральной налоговой службы. Предметом исследования стали юридические конструкции, обеспечивающие возникновение, изменение и прекращение административно-правовых отношений, теоретическая доктрина налогового контроля, практика его осуществления, сведения иных правовых, политических и социальных наук.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретическая основа исследования сложилась на основе достижений специалистов теории государства и права, ученых - с учетом взглядов и концепций финансового и информационного права.

В работе использованы научные работы авторов по теории государства и права, позволившие выявить понятие, сущность налогового контроля, определить место налогового контроля в системе российского права: М.И. Байтина, О.С. Иоффе, Е.А. Киримовой, П.В. Крашенинникова, А.В. Малько, Н.И. Матузова, А.В. Мелехина, В.М. Сырых, В.Н. Хропанюка.

При проведении диссертационного исследования были использованы научные работы авторов, являющихся ведущими специалистами в сфере административного и финансового права и исследовавших налоговый контроль: Д.В. Винницкого, Э.А. Вознесенского, Е.Ю. Грачевой, С.В. Запольского, С.М. Зубарева, С.М. Зырянова, Ю.А. Крохиной, М.В. Кустовой,

И.И. Кучерова, О.А. Ногиной, Е.В. Поролло, С.С. Студеникина, Д.В. Тютина, Н.И. Химичевой, С.Д. Цыпкина, Н.А. Шевелевой.

Методологическая основа исследования охватывает общеправовые и специальные административно-правовые методы, применение которых предопределено характером поставленных целей диссертационного исследования.

При проведении исследования активно использовались такие общие методы исследования, как: индукция, дедукция, анализ, синтез, описание, обобщение, специальные юридические методы исследования, как историко-правовой, формально-юридический методы.

Использование методов описания, анализа, синтеза позволило выявить подходы к определению сущности налогового контроля, обосновать место налогового контроля в системе современного российского права.

Применение историко-правового метода исследования как одного из специальных юридических методов исследования позволило выявить этапы становления налогового контроля в России.

Использование методов анализа, систематизации и классификации позволило выделить организационно-правовые формы и методы осуществления налогового контроля.

Формально-юридический метод был использован для выделения элементов административно-правового механизма регулирования налогового контроля, обоснования возможности выделения цифровых технологий как отдельного элемента механизма правового регулирования налогового контроля.

Информационная база исследования включает положения Конституции Российской Федерации, федеральных законов, указов Президента Российской Федерации, нормативные правовые акты Правительства Российской Федерации, иных федеральных органов исполнительной власти, аналитические материалы Федеральной налоговой службы, материалы судебной практики.

Обоснованность и достоверность результатов исследования

обеспечивается проведенным анализом широкого круга обусловленных целями и задачами исследования доктринальных научных трудов по теории государства и права, административному и финансовому праву, изучением большого объема нормативного материала, материалов судебной практики, использованием общенаучных и специальных юридических методов исследования, позволивших выявить проблемы административно-правового регулирования налогового контроля, а также предложить авторский подход к решению выявленных проблем.

Положения, выносимые на защиту и имеющие научную новизну (по каждому положению ссылка на пункт паспорта научной специальности).

Научная новизна диссертационного исследования состоит в том, что выработаны особенности административно-правового регулирования налогового контроля на современном этапе развития науки и законодательства.

В результате проведенного исследования на защиту выносятся следующие научные положения:

1. Обосновано, что регулятивный комплекс, обеспечивающий реализацию права в сфере налогообложения, составляет нормы и юридические конструкции финансового, административного, информационного и уголовного права, гармонично взаимодействующие между собой в ходе возникновения, формирования и прекращения налоговых правоотношений, направленных на получения государственных доходов путем правомерного изъятия денежных средств организаций и граждан в бюджет, охрану и защиту прав и законных интересов налогоплательщиков, экономического стимулирования производства.

Особая роль в сфере налогообложения принадлежит административному праву, призванному обеспечить организационно-правовую структуру механизма налогообложения путем закрепления статуса налогоплательщика, формирования и наделения компетенцией налоговых

органов государства, установления правового режима взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками в ходе формирования публичных фондов денежных средств.

Этим путем достигается особый правовой эффект – административизация правового режима налогообложения, в целом, придания каждому виду правоотношений, в него входящих, административно-правовой определенности и формализованности. Правоотношения иной отраслевой принадлежности возникают не иначе, как будучи предусмотренные административными правовыми нормами (п. 22 паспорта научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки).

2. Обосновано, что административно-правовое регулирование налоговых отношений включает в себя налоговое администрирование, налоговый контроль и налоговую административную юрисдикцию, с помощью которых государство осуществляет специальную налоговую политику, направленную на гармонизацию публичных и частных интересов, повышение эффективности экономики, безусловное выполнение всех социальных обязательств государства.

Доказано, что налоговый контроль как вид управленческой деятельности, полностью и всецело опирается на административно-правовое регулирование. Он преследует цель обеспечения соответствия всех действий налоговых органов, их должностных лиц, иных органов и учреждений, участвующих в налогообложении, налогоплательщиков – юридических и физических лиц действующему законодательству и актам уполномоченных на то органов исполнительной власти, налоговому и иному законодательству и международным договорам Российской Федерации.

Налоговый контроль, наряду с администрированием и юрисдикционной деятельностью образует функциональную структуру компетенции налоговых органов и предопределяет наличие у них ряда специальных полномочий, преследующих цель выявления фиксации сведений и данных о нарушении налогоплательщиками или налоговыми агентами установленных правил

исчисления и уплаты в бюджет сумм налоговых поступлений, или же о возможности таких нарушений (п. 16, 22 паспорта научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки).

3. Проведенный исторический анализ становления налоговой политики в нашей стране позволяет выявить поэтапное накопление административно-правового опыта организации и построения механизма налогового контроля, процесс обогащения этого механизма новыми элементами и совершенствования ранее применявшихся технологий. Отмечено, что полноценное выполнение государством своих функций невозможно без существования эффективного налогового контроля, создающего правовой режим налогообложения и обеспечивающего невозможность уклонения налогоплательщиков от возложенных на них обязанностей.

Установлено, что современный этап экономического строительства характерен созданием и динамичным совершенствованием организационно-правовых форм налогового контроля, осуществляемого органами Федеральной налоговой службы, возникшей одновременно и синхронно с введением в действие в начале 90-х годов прошлого века пакета законов, реализующих налоговую политику Российской Федерации.

Обосновано, что становление налогового контроля в нашей стране во время сменяющих друг друга исторических этапов состояло:

- 1) в возникновении квазиналоговых отношений, регулировавшихся произвольно, без опоры на закон;
- 2) восприятию органами общей компетенции налогового контроля как элемента управления средневековой экономической жизнью;
- 3) возложении функции налогового контроля на особых должностных лиц со специальными полномочиями и компетенцией;
- 4) создании специализированных органов налогового контроля, одновременно наделенных функциями по налогообложению юридических и физических лиц (п. 16 паспорта научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки).

4. Показано, что административно-правовую природу налогового контроля подтверждает наличие специального механизма его осуществления, закрепленного Налоговым кодексом Российской Федерации как юридически определенных способов получения анализа и реализации информации о действиях налогоплательщиков и процессов налогообложения.

Важнейшей особенностью этого механизма служит возложение на налогоплательщиков ряда обязанностей, связанных с их деятельным участием в осуществлении правовой и иной контрольной деятельности. Другой, не менее важной характеристикой механизма налогового контроля служит осуществление этой деятельности в особой, строго регламентированной процессуальной форме, определяющей предмет, объект контроля, способы (инструменты) его осуществления, сроки, субъектный состав, способы фиксации результатов, полученных в ходе налогового контроля.

Включение в Налоговый кодекс РФ развернутой регламентации налогового контроля (раздел V глава 14 НК РФ) не только выполняет правосполнительную роль в аспекте общего законодательства о контроле и надзоре и уравнивает налоговый контроль с другими инструментами налогового права, но и разграничивает налоговый контроль и налоговую юрисдикцию (раздел VI НК РФ) как взаимозависимую, но не единую правоохранительную деятельность (п. 16, 22 паспорта научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки).

5. Доказывается, что в ходе налогообложения администрирование преследует цель обеспечения соответствия статуса налогоплательщика обязанностям юридических и физических лиц, налоговый контроль направлен на обеспечение достоверности информации о сделках, операциях и статусе отдельного налогоплательщика, а налоговая юрисдикция - к приведению фактического финансового положения налогоплательщика в соответствие с требованиями законодательства.

Таким образом, административно-правовое сопровождение процесса налогообложения преследует цель создания комплекса юридических гарантий

законности взимания налогов, предоставления льгот, а в необходимых случаях – привлечения к ответственности за налоговые правонарушения (п. 16, 22 паспорта научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки).

6. Аргументируется, что целью формирования административно-правового механизма налогового контроля служат потребности, порождаемые практикой налогообложения, а именно возложение на хозяйствующие субъекты и на граждан статуса налогоплательщика, формирование у них соответствующей налоговой правосубъектности, обеспечение возникновения конкретных налоговых обязанностей по каждому виду налогов и сборов, а также получение, обработка и приведение в степень готовности для реализации информации о неполном и несвоевременном исполнении налогоплательщиками возложенных на них обязанностей по уплате налогов и сборов, а также по отчетности по этим операциям.

В силу особенностей правового регулирования налогового контроля последний выступает как наиболее эффективный и наиболее оперативный инструмент информационного обеспечения управления налогообложением и правоохранительной деятельности в этой области (п. 16 паспорта научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки).

7. Установлено, что внедрение современных цифровых технологий налогового контроля существенно совершенствует и упрощает юридический механизм взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками, видоизменяет характер соответствующих правовых отношений, стимулируя добросовестное поведение налогоплательщика, направленное на своевременную уплату налоговых платежей в бюджет, что повышает уровень налоговой дисциплины, приближает взаимоотношения, возникающие между налогоплательщиком и налоговым органом к режиму сотрудничества и наиболее оперативного совместного решения возникающих спорных вопросов. Роль налоговых органов в условиях перехода к цифровой экономике все больше включает в себя вопросы поддержания надлежащего

функционирования цифровых технологий, а также выработку правовых инструментов обеспечения достоверности выводов, полученных в результате применения цифровых технологий в рамках налогового контроля (п. 16 паспорта научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки).

8. Сделан вывод о том, что процесс внедрения современных цифровых технологий в контрольную деятельность охватывает организационно-техническую и правовую составляющие. Организационно-техническая составляющая заключается в создании защищенной от неправомерного доступа третьих лиц технической платформы и средств взаимодействия с налогоплательщиками. Правовая составляющая призвана опосредовать процессы интеграции цифровых технологий в контрольную деятельность и заключается в создании оптимального нормативно-правового регулирования порядка использования таких технологий. Тем не менее, поскольку на практике техническая реализация процесса интеграции цифровых технологий существенно опережает их правовое регулирование, то обоснована необходимость нормативного закрепления общих принципов использования цифровых технологий в контрольной деятельности налоговых органов. К числу таких принципов считаем необходимым отнести: объективность цифровых технологий и прозрачность порядка их использования; надежность цифровых технологий; безопасность цифровых технологий; стандартизация и масштабируемость; адаптивность и развитие; необходимость верификации полученных результатов.

В перспективе по достижении стабильной практики применения цифровых технологий в контрольной деятельности налоговых органов детальный порядок использования цифровых технологий следует закрепить в налоговом законодательстве (п. 16 паспорта научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки).

Теоретическая и практическая значимость исследования. Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в

развитии теории административного права за счет обоснования особенностей административно-правового регулирования налогового контроля как вида государственного контроля и разновидности государственного финансового контроля. Практическая значимость диссертационного исследования заключается в возможности использования результатов проведенного исследования в целях повышения эффективности административно-правового регулирования налогового контроля, правоприменительной деятельности налоговых органов и в повышении эффективности публичного управления в целом.

Материалы диссертационного исследования могут быть использованы при преподавании учебных дисциплин: «Административное право», «Административно-правовое регулирование экономической деятельности», «Государственный контроль и надзор», «Финансовое право», а также при разработке практических рекомендаций для применения в деятельности налоговых органов, судов.

Апробация результатов исследования. Основные результаты диссертационного исследования опубликованы в 14 научных работах общим объёмом 6,3 п.л. (из них 5,5 п.л. авторских), в том числе, 6 научных статей в научных журналах, рекомендованных ВАК Министерства науки и высшего образования Российской Федерации, объемом 3,5 п.л. Представленные в указанных научных работах результаты проведенного исследования помогают получить целостное представление об особенностях административно-правового регулирования налогового контроля.

Отдельные положения диссертационного исследования представлены в форме докладов и тезисов на различных научно-практических конференциях, включая: Международную научно-практическую конференцию «Роль лауреатов Нобелевских премий в развитии цивилизации и научно-технического прогресса» (г. Москва, 2013 г.), Международную

научно-практическую конференцию: «Российское государство и социально-экономические вызовы современности» (г. Москва, 2014 г.).

Апробация результатов диссертационного исследования проводилась диссертантом в рамках научно-исследовательской работы «Судебная практика по делам о защите свободы экономической деятельности» (г. Москва, научный сотрудник лаборатории правовых исследований РАНХиГС (МИГСУ), 2014 г.), в рамках участия в Центре исследований публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы (Словакия, 2015 г.), а также в практической деятельности диссертанта в должности заместителя начальника Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 51 по городу Москве в качестве советника государственной службы Российской Федерации 2 класса.

Перечень публикаций автора

Научные статьи, опубликованные в изданиях, рекомендуемых перечнем Высшей аттестационной комиссией Министерства науки и высшего образования РФ (3,5 п.л.):

1. Лобачев А.А. Судебная практика по делам о защите свободы экономической деятельности (на примере налоговых споров) // Право и государство: теория и практика. 2014. № 12(120). С. 48-58. 0,7 п.л.
2. Лобачев А.А. Понятие налогового правонарушения // Ученые труды Российской академии адвокатуры и нотариата. 2015. № 1(36). С. 89-95. 0,5 п.л.
3. Лобачев А.А. Порядок получения документов (информации) налоговыми органами // Образование и право. 2017. № 7. С. 86-94. 0,6 п.л.
4. Лобачев А.А. Некоторые вопросы осуществления налоговыми органами административного контроля в России // Образование и право. 2023. № 1. С. 134-138. 0,5 п.л.
5. Лобачев А.А. Налоговое администрирование и налоговый контроль в современной России // Образование и право. 2023. № 2. С. 159-164. 0,6 п.л.

6. Лобачев А.А. Налоговый контроль как институт административного права// Публичное право сегодня. 2026. № 1 (27). С. 119-128. 0,6 п.л.

Научные статьи, опубликованные в иных рецензируемых изданиях **(2,8 п.л.):**

7. Лобачев А.А., Николаева Т.А. Проблемы осуществления налогового контроля посредством использования телекоммуникационных каналов связи // Право и современные государства. 2015. № 6. С. 38-43. 0,4 п.л./0,2 п.л.
8. Лобачев А.А. Особенности юридического толкования сущности налогового правонарушения в современной России // Российское государство и социально-экономические вызовы современности. Сборник статей международной научно-практической конференции ИГСУ РАНХиГС. 2015. Том 1. С. 318-325. 0,6 п.л.
9. Лобачев А.А., Николаева Т.А. Правовые основы оформления результатов камеральных налоговых проверок в Российской Федерации / Сборник статей «Проблемы налогового правоприменения в странах Центральной и Восточной Европы». – Омск, 2013. С. 177-184. 0,4 п.л.
10. Лобачев А.А. Перспективы развития административного судопроизводства по экономическим спорам, вытекающим из налоговых правоотношений // Интернет-журнал «Theory. Science. Practice». 2014. № 2. 0,5 п.л.
11. Лобачев А.А., Николаева Т.А., Прокошин М.С. Налоговый контроль как элемент системы административного контроля // Современное право. 2020. № 9. С. 45-50. 0,6 п.л./0,3 п.л.
12. Лобачев А.А., Николаева Т.А., Прокошин М.С. Налоговое администрирование и налоговый контроль: взаимосвязи взаимодействия // Современное право. 2020. № 10. С. 12-19. 0,5 п.л./0,3 п.л.
13. Лобачев А.А., Николаева Т.А., Прокошин М.С., Пономарев А.В. Отдельные вопросы развития административного контроля в налоговой сфере // Современное право. 2022. № 12. С. 45-50. 0,6 п.л./0,2 п.л.

14. Лобачев А.А. Практика привлечения к ответственности за налоговые правонарушения / XVI Международный научный семинар студентов, магистрантов и аспирантов с применением системы видеоконференцсвязи «Современные проблемы финансового права» юридического факультета ГрГУ им. Янки Купалы, 15.05.2023. 0,3 п.л.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

1.1. Понятие и сущность налогового контроля

Контроль как средство государственного управления присутствует в любой хозяйственной деятельности. Выполняя функцию регулирования, контроль обеспечивает законность и целесообразность исполнительно-распорядительной деятельности органов государственной власти⁴.

Различные виды контроля в сфере государственного управления объединены термином «государственный контроль», который рассматривается в науке административного права как «одна из форм осуществления государственной власти, обеспечивающая соблюдение законов и других правовых актов, издаваемых органами государства»⁵. Так, в одном из первых учебников по советскому административному праву подчеркивается, что государственный контроль относится «к формам и способам обеспечения законности в государственном управлении...»⁶.

Законность государственного управления в сфере финансов обеспечивается государственным финансовым контролем. В научных трудах государственный финансовый контроль рассматривается в двух аспектах, как регламентированная деятельность «...специально созданных контролирующих органов за соблюдением финансового законодательства и финансовой дисциплины...» и как «...неотъемлемый элемент управления

⁴ Подробное о значении и роли государственного контроля см.: Зырянов С.М. Государственный контроль (надзор): монография. М.: КОНТРАКТ, 2023. 232 с..

⁵ См.: Юридический энциклопедический словарь /Т.Е. Абова, А.Б. Альтшулер, Г.П. Аринушкин и др.; Гл. ред. А.Я. Сухарев; Ред. кол. : М.М. Богуславский, М.И. Козырь, Г.М. Миньковский и др. - М.: Сов. энциклопедия, 1987. С.86.

⁶ См.: Студеникин С.С. Советское административное право. Учебник. - М.: Юрид. изд-во НКЮ СССР, 1945. С. 15.

финансами и денежными потоками на макро – и микроуровне с целью обеспечения целесообразности и эффективности финансовых операций»⁷.

Объектом государственного финансового контроля выступают процессы формирования публичных денежных фондов и их использования. Главным публичным денежным фондом государства является государственный бюджет, основным доходным источником формирования которого являются налоги. Так, по данным Министерства финансов РФ налоговые доходы государственного бюджета на 23.07.2026 года составляют 81,07 % от общего объема доходов⁸. Этим обуславливается значимость сложившейся системы налогообложения, управление которой обеспечивается налоговым контролем, призванным осуществлять на регулярной основе проверку соблюдения законодательства, а в случае выявления нарушений, применять к нарушителям меры принуждения.

Исследователи финансового и налогового права отмечают, что налоговый контроль является видом государственного контроля и разновидностью государственного финансового контроля.

Одним из отличительных признаков финансовых отношений в отличие от денежных отношений является отсутствие эквивалентности⁹. В денежных отношениях, например, возникающих при покупке какого-то товара, сторона, уплачивающая денежные средства, ожидает направления ей этого товара. В финансовых отношениях такой эквивалентности не наблюдается, так как движение денежных средств в процессе аккумуляирования, распределения и использования публичных денежных фондов не приводит к возникновению обязанности у второй стороны правоотношения по совершению каких-либо

⁷ См.: Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля: Дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.12. - Москва, 2000. С.31; 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. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2013. 384 с.

⁸ См.: <https://budget.gov.ru/Бюджет/Доходы>

⁹ См., например, Крохина Ю.А. Финансовое право России: учебник. М.: Норма: Инфра-М, 2024. С. 17.

конкретных действий, то есть в финансовых отношениях отсутствует встречное представление как таковое. Единственным исключением являются отношения по предоставлению государственного или муниципального кредита, так как в этих отношениях присутствует элемент эквивалентности, однако они не относятся к предмету нашего исследования. Поскольку налоговый контроль является разновидностью государственного финансового контроля, то в отношениях, которые возникают в связи с осуществлением налогового контроля, также будет отсутствовать признак эквивалентности, им не будет свойственно наличие встречного предоставления. При этом налоговый контроль служит главным правовым средством удовлетворения интересов публичной власти в полном и своевременном поступлении денежных средств в бюджетную систему.

Рассматривая налоговое право, как единый регулятивный комплекс, мы должны заметить, что наряду с нормами, регулирующими объемы, ставки, сроки уплаты и другие элементы собственного налогообложения, значительная часть регулятивного потенциала представляет собой нормы другой отраслевой принадлежности, а именно – конституционные положения о налогах и сборах, гражданско-правовые принципы, уголовно-правовые запреты, отчасти нормы международного частного права (трансграничное налогообложение). Этот сектор правового обеспечения налоговой политики государства нацелен на регламентацию отношений, связанных с возникновением налоговой обязанности юридического или физического лица и ее исполнением как большей части имущественного (денежного) оборота в экономике страны.

Особую роль выполняют нормы и институты административного права, которые образуют специальный механизм, обеспечивают и сопровождают практически все этапы и стадии налогообложения, начиная от регистрации юридических лиц как налогоплательщиков и/или налоговых агентов, формирования налоговых обязательств, осуществления налогового администрирования и контроля, отчетности по налогам, применение мер

юридической отчетности и других правоохранительных мер. Взаимодействие двух сторон носит взаимопроникающий характер, а результатом выступает правовая организация налогообложения в целом.

Более того, во многих случаях административное регулирование носит правообразующий характер для налоговых правоотношений и образует их сущность. Это, прежде всего свойственно налоговому контролю. Деятельность налоговых органов «сопровождает» каждый этап существования материальных налоговых отношений.

Этим путем достигается особый правовой эффект – административизация правового режима налогообложения, в целом, придания каждому виду правоотношений, в него входящих, административно-правовой определенности и формализованности. Правоотношения иной отраслевой принадлежности возникают не иначе, как будучи предусмотренные административными правовыми нормами.

Налоговый контроль – не единственная сфера приложения административного права к сфере налогообложения. Не менее значимы налоговое администрирование и налоговая юрисдикционная деятельность. В совокупности эти три стороны административного регулирования образуют процедурно – процессуальный режим налогообложения – отдельную часть правового регулирования в этой области.

Разделяя материально-правовое и процедурно-правовое регулирование, мы получаем возможность исследования правовых аспектов осуществления налоговой политики как отдельной сферы государственного управления экономических отношений на базисном уровне, во взаимоотношениях налоговых органов с налогоплательщиками. Путем регистрации, конкретизации налоговой информации, планирования поступлений, контроля, отчетности, мер правового принуждения налоговые органы реально участвуют не только в решении финансовых вопросов, но и решают задачи по стимулированию и оптимизации производственных процессов. Это особо явно видно в области применения налоговых льгот, преференций,

изъятий, равно как и администрировании объектов опережающего экономического развития.

Важно отметить, что степень административизации порядка обложения налогами и сбора напрямую зависит от реальных экономических условий, но административно-правовое опосредование процесса налогообложения – неотъемлемый элемент налоговой политики, который объясняется отсутствием в налоговых отношениях встречного удовлетворения, в силу чего обязанная сторона должна испытывать виртуальное или же конкретное правовое принуждение к исполнению своих налоговых обязанностей. Именно поэтому административное правовое регулирование – неотъемлемый элемент правопорядка в области налогообложения.

В силу развития налогового права как института финансового права, так же, как и принятия невыверенных в должной мере актов административного законодательства, возникли определенные коллизии при сохранении пробелов, понижающие эффективность государственной налоговой политики. Настоятельной задачей служит разработка модели взаимодействия материального и процедурно-процессуального регулирования налогообложения, а также согласованного действия налогового администрирования, налогового контроля и налоговой юрисдикции, отвечающей современным вызовам и задачам развития экономики.

Для решения задач настоящего исследования рассмотрим вопрос о сущности налогового контроля. В научной литературе высказывается мнение, что раскрытию сущности налогового контроля способствует его рассмотрение во всех аспектах проявления, в том числе через определения понятий контроля вообще и налогового контроля в частности¹⁰.

Этимологически термин «контроль» трактуется как «учет», «проверка счетов, отчетности», а слово «контролировать» означает «верить»,

¹⁰ См.: Административная юрисдикция налоговых органов: Учебник / Под ред. М.А. Лапиной. М.: ВГНА Минфина России, 2012. – С. 19.

«проверять»¹¹. В современном экономическом словаре термин «контроль» приводится как «... составная часть управления экономическими объектами и процессами, заключающаяся в наблюдении за объектами с целью проверки соответствия наблюдаемого объекта желаемому и необходимому состоянию, предусмотренному законами ..»¹². В самом общем виде толкование термина сводится к тому, что контроль – это проверка, а также постоянное наблюдение в целях проверки.

Понятие «контроль» используется в словосочетаниях «государственный финансовый контроль», «налоговый контроль» для обозначения определенного процесса в ситуации, когда приоритетной задачей деятельности органа власти или его функциональной обязанностью является контроль.

Легальное определение понятия «налоговый контроль» приводится в ст. 82 Налогового кодекса РФ¹³, согласно данной норме налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Исходя из положений ст. 30 Налогового кодекса РФ и ст. 1 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации»¹⁴ контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах является основной деятельностью всей системы налоговых органов страны.

Исследованию проблемных вопросов налогового контроля посвящено множество научных трудов правовой и экономической науки¹⁵, содержащих различные подходы к определению понятия «налоговый контроль».

¹¹ Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: В 4 т. Т. 1: А - З. М., 2006. С. 285.

¹² Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. М.: ИНФРА-М, 2001. С. 191.

¹³ "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 № 146-ФЗ //Российская газета, № 148-149, 06.08.1998.

¹⁴ См.: Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" // Бюллетень нормативных актов, № 1, 1992.

¹⁵ См., например: Гудимов В.И. Налоговый контроль (Процессуально-правовая характеристика): Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Воронеж, 2005. 268 с.; Ильин А.Ю. Формирование организационно-правового механизма налогового контроля в современных условиях: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2007. 204 с.; Коршунова М.В.

Встречаются работы, где термин «налоговый контроль» раскрывается в узком и широком аспектах. Так, А.Ю. Ильин в узком смысле под налоговым контролем понимает властные действия уполномоченных органов государства по проверке законности исчисления, удержания и уплаты налогов налогоплательщиками и налоговыми агентами. Налоговый контроль в широком смысле, в его понимании, – это контроль государства за соблюдением налогового законодательства всеми участниками налоговых правоотношений на всех этапах налогового процесса - от установления налогов и сборов вплоть до прекращения налоговой обязанности¹⁶. Несколько иначе, не так широко трактует налоговый контроль О. Ю. Бубнова. По ее мнению, в узком смысле под налоговым контролем понимается проведение налоговых проверок уполномоченными органами, а в широком смысле налоговый контроль охватывает все сферы деятельности уполномоченных органов, включая осуществление налогового учета, налоговых проверок и др., а также деятельность контролируемых субъектов, связанную с уплатой налогов и сборов¹⁷.

Развитие системы налогового контроля в Российской Федерации: Дис. ... канд. эконом. наук: 08.00.10. Москва, 2013. 177 с.; Курбатов Т.Ю. Правовые формы и методы налогового контроля: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. - Москва, 2015. 231 с.; Кучеров И.И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин; Под ред. И. И. Кучерова. М.: Центр ЮрИнфоР, 2001. 254 с.; Пузырева Е.А. Налоговые проверки в системе налогового контроля: правовой и организационный аспекты: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. - Москва, 2009. 191 с.; Украинцева А.И. Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2011. 201 с.; Чайковская Н.В. Теория и методология реализации налоговой политики государства в области налогового контроля: Дис. ... докт. эконом. наук: 08.00.10. Орел, 2012. 297 с.; Бубнова М.Э. Организация системы налогового контроля в условиях информационного общества. Дис... канд. эконом. наук., 5.2.3. М., 2022. 166 с.

¹⁶ Ильин А.Ю. Понятие, сущность и значение налогового контроля // Административная юрисдикция налоговых органов: учебник / Е.А. Алексин, Л.М. Ведерников, А.М. Воронов и др.; под ред. М.А. Лапиной. М.: ВГНА Минфина России, 2012. 346 с.

¹⁷ Бубнова О.Ю. Понятие и значение налогового контроля. // 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. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2013. 384 с.

Помимо прочего в разных источниках ученые высказывают мнение, что налоговый контроль – это разновидность деятельности; разновидность проверки; функция налогового администрирования; особый организационно-правовой механизм; налоговая охранительная процедура.

На наш взгляд, каждая из высказанных позиций не является полной, а лишь отражает ту или иную особенность или грань налогового контроля. Рассмотрим некоторые авторские позиции.

Позиция, характеризующая налоговый контроль как разновидность деятельности в налоговой сфере, является наиболее распространённой и встречается в авторских определениях налогового контроля наиболее часто, например в работах И.И. Кучерова¹⁸, Е.Ю. Грачевой¹⁹, Е.В. Поролло²⁰, В.И. Гудимова²¹, Т.Ю. Курбатова²², Е.А. Пузыревой²³ и др.

Трудно не согласиться с авторами этих научных работ, они выразили свою солидарность с позицией законодателя, нашедшей свое отражение в статье 82 Налогового кодекса РФ о том, что именно через деятельность уполномоченных органов реализуются контрольные полномочия государства в сфере налогообложения. Данная деятельность заключается, прежде всего, в выявлении информации о нарушении законодательно установленных правил по исчислению, перечислению и поступлению в бюджет соответствующих денежных средств, отслеживании данных о непредставлении или представлении позже установленного срока отчетности о совершенных

¹⁸ Кучеров И.И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин; Под ред. И. И. Кучерова. М.: Центр ЮрИнфоР, 2001. С. 21.

¹⁹ Грачева Е.Ю. Налоговое право: Вопросы и ответы / Е. Ю. Грачева, Э. Д. Соколова. 3. изд., испр. и доп. М.: Юриспруденция, 2001. С. 89.

²⁰ Поролло Е.В. Налоговый контроль: Принципы и методы проведения. Ростов-на-Дону: Экспертное бюро; М.: Гардарики, 1996. 279 с.

²¹ Гудимов В.И.. Налоговый контроль (Процессуально-правовая характеристика): Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. - Воронеж, 2005. С. 22.

²² Курбатов Т.Ю. Правовые формы и методы налогового контроля: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. - Москва, 2015. С.23-24.

²³ Пузырева Е.А. Налоговые проверки в системе налогового контроля: правовой и организационный аспекты: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2009. С.10.

платежах, а также о возникновении налоговой задолженности (недоимке), допущенной налогоплательщиком. Следует также отметить, что Е.В. Поролло в своей работе отмечает двойственную природу налогового контроля и полагает, что сущность налогового контроля можно рассматривать и как особую деятельность, и как функцию или элемент государственной управления экономикой²⁴.

Налоговый контроль как функция управления характеризуется и другими авторами. Так, теоретические подходы к налоговому контролю как функции управления исследованы в работах Л.Р. Сибгатуллиной²⁵, А.Ю. Ильина. По мнению ученых, налоговый контроль как самостоятельная функция (форма) управления, представляет собой «...систему наблюдения и проверки функционирования управляемого объекта органом государственного управления с целью оценить обоснованность и эффективность принятых управленческих решений, выявить степень их реализации, наличие отклонений от действующих правовых норм и неблагоприятных ситуаций, по которым целесообразно своевременно принять правовое решение или проинформировать компетентные органы, способные принять меры к улучшению положения дел»²⁶.

Авторская попытка А.И. Украинцевой²⁷ охарактеризовать сущность налогового контроля менее удачна. Автор отождествляет налоговый контроль с проведением налоговых проверок, что на наш взгляд значительно сужает значение термина, поскольку инструментарий налогового контроля

²⁴ Поролло Е.В. Налоговый контроль: Принципы и методы проведения. - Ростов-на-Дону: Экспертное бюро; М.: Гардарики. 1996. С. 6-7.

²⁵ Сибгатуллина Л.Р. Совершенствование налогового контроля в современных условиях: Дис. ... канд. эконом. наук: 08.00.10. Уфа, 2008. С. 11-25.

²⁶ Ильин А.Ю. Налоговый контроль как основа предупреждения и пресечения нарушений налогового законодательства. // Административная юрисдикция налоговых органов: учебник / Е.А. Алехин, Л.М. Ведерников, А.М. Воронов и др.; под ред. М.А. Лапиной. М.: ВГНА Минфина России, 2012. С. 19-20.

²⁷ Украинцева А.И. Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. - Москва, 2011. С.8.

значительно шире и кроме проверок содержит действия исследовательского и аналитического характера.

Полагаем, следует также уделить внимание анализу авторского тезиса А.А. Анисимовой²⁸, в ее понимании налоговый контроль – функция налогового администрирования. Как отмечает автор, существуют и другие функции, сочетание которых у исследователей различается. Здесь А.А. Анисимова придерживается позиции М.В. Мишустина, который выделяет в налоговом администрировании четыре основные функции – функции планирования, организации, мотивации и контроля. Три из которых – функции планирования, организации и мотивации, поясняет М.В. Мишустин, не являются самостоятельными, а подчинены контрольной функции налогового администрирования²⁹. Таким образом налоговый контроль – главная функция налогового администрирования.

Среди авторских позиций также следует отметить характеристику налогового контроля как особого организационно-правового механизма, описанного в работах О.Н. Ногиной³⁰, Г.В. Петровой³¹, А.Ю. Ильина³² и др. Действительно нужно согласиться, что налоговый контроль имеет особый правовой режим и собственный организационно-правовой механизм управления, который охватывает не только налоговые, но и административные отношения, а государство обеспечивает эту деятельность с правовой и организационной стороны. Как известно, любая отрасль права включает в себя материально-правовые отношения как реализацию прав и обязанностей участников соответствующих правоотношений, так и организационные

²⁸ Анисимова А.А. Развитие администрирования в России в условиях цифровизации экономики. Дис..... канд. эконом. наук., 08.00.10. М., 2021. С.19, 23.

²⁹ См.: Мишустин М.В. Информационно-технологические основы государственного налогового администрирования в России: монография/М.В. Мишустин. М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2005. С. 16.

³⁰ Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. Учебное пособие. - СПб.: Питер, 2002. С. 39.

³¹ Петрова Г.В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования. М.: Олита, 2003. С. 160-161.

³² Ильин А.Ю. Формирование организационно-правового механизма налогового контроля в современных условиях: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. - Москва, 2007. С. 37.

отношения, в рамках которых стороны реализуют свои интересы, выраженные в материально-правовых отношениях через соответствующие организационно-распорядительные процессуальные правовые связи. В подавляющем большинстве работ организационные отношения, возникающие в области налогового права, не подразделяются на виды и категории. Тем самым создается теоретическая база для отнесения всех, без исключения, организационных отношений к финансовому праву, одной из частей которого является налоговое право.

Представляется, что организационные отношения в области налогового права по своей правовой природе неоднородны: часть из них действительно относится к регулированию отношений между налогоплательщиком и государством по поводу исчисления и взимания налогов и других платежей в бюджет. Другая же часть регулирует отношения, возникающие между органами государства и теми же налогоплательщиками, по поводу полноты, своевременности и достоверности данных об уплате налоговых платежей³³. При этом следует иметь в виду, что далеко налоговый контроль осуществляется не только налоговыми органами, хотя они имеют приоритет в этом деле, но и другими органами государства. В разные исторические периоды налоговый контроль осуществлялся рабоче-крестьянской инспекцией, органами милиции, налоговой полиции, банками, органами государственной статистики. Есть все основания считать, что налоговый контроль есть деятельность, предметом которой выступает реализация административно-правовой компетенции специально уполномоченных государственных органов. Косвенным доказательством этого служит исключением налогового контроля из предмета регулирования федерального

³³ Лобачев А.А., Николаева Т.А., Прокошин М.С. Налоговое администрирование и налоговый контроль: взаимосвязи взаимодействия // Современное право. 2020. № 10. С. 12-19.

закона «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации»³⁴.

Характеристика налогового контроля как процедурно-процессуальной деятельности встречается во многих научных работах. Особо следует отметить работы Д.В. Винницкого³⁵, В.И. Гудимова³⁶. Позиция авторов этих работ основывается на исследовании теории юридического процесса, на основе которой обосновывается выделение налогового процедурного права, включающего наряду с материальной процедурой и налоговый процесс. По мнению В.И. Гудимова налоговый контроль входит в структуру налогового процесса в качестве стадии, складывающейся из трех производств - налогово-учетного производства, производства по проведению камеральных налоговых проверок и производства по проведению выездных налоговых проверок³⁷. Д.В. Винницкий полагает, что налоговый контроль - это налоговая охранительная процедура, которая включает: 1) налоговое обеспечительное производство, состоящее из производства бесспорного взыскания (ст. 45-48, 75 НК РФ) и производства по применению обеспечительных санкций (статьи 76-77 НК РФ); 2) налоговое контрольное производство, состоящее из камерального контрольного производства и выездного контрольного производства; 3) налоговое юрисдикционное производство (налоговый процесс, состоящее из предварительного налогово-юрисдикционного производства и судебного налогового производства³⁸).

Для целей настоящего исследования полагаем целесообразным привести концептуальные положения и выводы теоретиков права, касающиеся

³⁴ Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации»// Собрание законодательства РФ, 03.08.2020, № 31 (часть I), ст. 5007.

³⁵ Винницкий Д.В. Налоговое процедурное право и налоговый процесс: проблемы становления // Законодательство. 2003. №2. С. 23-31.

³⁶ Гудимов В.И. Налоговый контроль (Процессуально-правовая характеристика): Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. - Воронеж, 2005. 268 с.

³⁷ См.: Гудимов В.И. Стадия налогового контроля в налоговом процессе // Финансовое право. 2006. № 9. С. 32-35.

³⁸ Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: Дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2003. С. 290.

исследования вопросов контрольного процесса с позиции административного права. Думается, что теоретические положения о контрольном процессе могут оказать существенную помощь в определении авторской позиции о сущности налогового контроля.

Контрольный процесс как самостоятельный процесс выделен исследователями в структуре юридического процесса наряду с учредительным, правотворческим, правоприменительным, юрисдикционным процессами³⁹. Контрольный процесс позиционируется учеными как правовая форма деятельности органов государства и должностных лиц, «...выражающаяся в совершении юридически значимых действий по наблюдению и проверке соответствия исполнимости и соблюдения подчиненными субъектами нормативно-правовых предписаний и пресечении правонарушений...»⁴⁰.

По своему содержанию контрольный процесс «с одной стороны, - это специфическая правовая форма управленческой деятельности органов государства, а с другой – это организационно-юридическое средство обеспечения законности в управленческой деятельности»⁴¹.

По методу осуществления контрольный процесс одновременно носит и юрисдикционный и разрешительно-распорядительный характер, выступая в форме регулятивных и охранительных правоотношений⁴².

Целью контрольного процесса является прежде всего предупреждение всякого рода отступления от правил и исключение возможности совершения правонарушения⁴³. Назначение и сущность контроля не связаны с

³⁹ Теория юридического процесса / под общ. ред. В.М. Горшенева. Харьков, 1985. С. 69.

⁴⁰ Зубарев С.М. Процессуальная природа контроля и надзора // Административное право и процесс. 2016. №2. С. 10 – 14.

⁴¹ Горшенев В.М., Шахов И.Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С. 55.

⁴² См.: Солдатова О.Е. Юридический процесс (теоретико-правовой аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2014. С. 15; Вопленко Н.Н. Основные способы применения советского права // Актуальные проблемы юридического процесса в общенародном государстве. Сборник научных трудов. Ярославль: Изд-во Яросл. ун-та, 1980. С. 35.

⁴³ Лобачев А.А. Особенности юридического толкования сущности налогового правонарушения в современной России // Российское государство и социально-

юрисдикционной деятельностью, так как главное его назначение состоит в обеспечении согласованности заранее запланированного и реально осуществляемого⁴⁴.

В результате практической реализации ученые выделяют три особенности контрольного процесса. Первой особенностью контрольного процесса является его двойственный характер, поскольку он может включать как позитивные (управленческие), так и юрисдикционные (охранительные) процедуры. Это происходит, когда по результатам позитивной контрольной процедуры оформляется итоговый документ, содержащий предписания, направленные на устранение обнаруженных правонарушений.

Вторая особенность состоит в том, что материально-правовую основу контрольного процесса составляют нормы не только административного права, но и, например, налогового права (налоговый контроль).

Третья особенность заключается в структурном построении контрольного процесса, описанным В.М. Горшневим и И.Б. Шаховым. Так, по мнению ученых, контрольный процесс включает информационный и коррекционный этапы⁴⁵, а также «..контрольно-процессуальные стадии: установление фактических обстоятельств дела; анализ фактических данных и доказательств; выбор и анализ норм; решение дела, выраженное в акте применения права»⁴⁶.

Содержание контрольного процесса⁴⁷ как определенного вида процедурной деятельности позволяет выделить следующие стадии: 1. Нормативное установление стандартов функционирования объектов контроля; 2. Самоконтроль объектов контроля (добровольное соблюдение

экономические вызовы современности. Сборник статей международной научно-практической конференции ИГСУ РАНХиГС. 2015. Том 1. С. 318-325. 0,6 п.л.

⁴⁴ Горшенев В.М., Шахов И.Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С. 21-22.

⁴⁵ Горшенев В.М., Шахов И.Б. Указ. соч. С. 24-25.

⁴⁶ Горшенев В.М., Шахов И.Б. Указ. соч. С. 60-84.

⁴⁷ Лобачев А.А., Николаева Т.А., Прокошин М.С., Пономарев А.В. Отдельные вопросы развития административного контроля в налоговой сфере // Современное право. 2022. № 12. С. 45-50.

установленных стандартов деятельности); 3. Мониторинг состояния объекта контроля. Мониторинг как стадия контроля представляет собой систему наблюдения, оценки и прогноза деятельности подконтрольных объектов, а также состояния правоприменительной практики в сфере их компетенции; 4. Оценка эффективности контроля (своевременность контроля, степень достижения целей контроля, уровень произведенных затрат, качество контроля, удовлетворенность контролируемых).

С.М. Зубарев полагает, что контрольный процесс как вид юридического процесса представляет собой «...определенные правовыми нормами последовательные процедуры установления качества принимаемых нормативных правовых актов и эффективности их реализации с целью предупреждения нарушений прав, свобод и законных интересов граждан и организаций, минимизации последствий правонарушений и восстановления нарушенных прав»⁴⁸. Поддерживая точку зрения, высказанную С.М. Зубаревым о процессуальной природе контроля, считаем, что предметом налогового контроля является предупреждение нарушений прав и законных интересов налогоплательщиков, а также осуществление превентивных мер по недопущению подобных нарушений в налоговой сфере в установленном законом порядке.

В многочисленных публикациях, посвященных налоговому контролю и контролю в других сферах, нередко допускается логическая ошибка - определение контроля через проверки, и наоборот – проверки через контроль. Представляется, что проверки - лишь часть контрольной деятельности, а контроль, в том числе и налоговый, следует определять через его функции. В этом случае налоговый контроль есть метод «обратной связи» между законодателем и налогоплательщиком, посредством которого верифицируется исполнение налогового законодательства и тем самым формируется

⁴⁸ Зубарев С.М. Процессуальная природа контроля и надзора // Административное право и процесс. 2016. № 2. С. 12.

необходимый объем информации о полноте и своевременности поступления налоговой и таможенной частей доходов в бюджетную систему.

В начальный период введения современного законодательства о налогах и сборах в 1991 году система налоговых органов не была сформирована, а суды не обладали должной квалификацией по рассмотрению налоговых споров. В результате наблюдалось массовое уклонение от налогообложения. Должной информационной системы, включающей в себя не только проверки налоговых органов, но и отчетность самих налогоплательщиков, что не позволяло в то время применять соответствующие меры принуждения.

Только в результате энергичных мер Правительства по налоговому администрированию положение кардинально изменилось. Прежде всего, изменилась ситуация с налоговой информацией, которая стала основой и для планирования налоговых доходов и для применения в необходимых случаях мер юридического воздействия. При всей важности законодательства о налогах и сборах, значимости его обновления и совершенствования, неуклонного применения мер налогового принуждения к неисправным налогоплательщикам, следует признать, что именно контрольно-налоговая информация служит важнейшим инструментом обеспечения законности и правопорядка в этой области и образует сердцевину налогового контроля.

Сбору, обработке и реализации данных, полученных в ходе контрольной деятельности, служило подавляющее большинство технико-юридических инструментов деятельности налоговых органов. При этом следует иметь в виду, что меры юридической ответственности за налоговые нарушения сформулированы так, чтобы соответствовать источникам и путям получения контрольно-налоговой информации. К этому привлекла внимание еще в 2009 году М.Н. Кобзарь-Фролова⁴⁹.

Основными каналами получения информации по налогообложению служат предусмотренные законодательством и вытекающие из практики

⁴⁹ См. Кобзарь-Фролова М.Н. Значение, задачи и цель предупреждения нарушений законодательства о налогах и сборах. Финансовое право. 2009. № 12. С. 36-37.

устойчивые приемы ведения налогового контроля. К ним можно отнести контроль в узком смысле, надзор за законностью в сфере налогообложения, налоговый мониторинг, а также налоговый аудит. К таким выводам приходит С.В. Запольский⁵⁰ и следует поддержать концепцию. Дело в том, что законность налогообложения не может быть монополией только налоговых органов, в той или иной мере в этой сфере управления участвуют и другие государственные органы – прокуратура, счетно-контрольные органы, отраслевые центры, в некотором смысле – суды. Однако система органов Федеральной налоговой службы осуществляет контроль не в связи с основными функциями, а проводя его в качестве своей прямой обязанности. Иначе говоря, налогоплательщик обязан представить налоговую информацию или доступ к ней для налоговых органов, а последние также обязаны ее исследовать и оценить со стороны правомерности действий налогоплательщика.

Еще одной особенностью налоговой информации служит обязательная форма ее получения. Законом установлены такие формы как налоговая декларация, идентификационный номер, налоговая экспертиза, налоговая проверка, истребование документов, акт налоговой проверки, решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Формализация налогового контроля служит еще одной особенностью правового режима информации о налоγοотношении.

Нельзя пройти мимо еще одной важной особенности налогового контроля. Уплаты налога, а также различные отступления от полного и точного временного исполнения налоговой обязанности – в конечном счете являются юридическими сделками (или их нарушениями). Для горизонтальных экономических отношений сдерживающим обстоятельством от нарушения сделки является своеобразный «контроль» контрагента,

⁵⁰ Запольский С.В. О контрольно-финансовых правоотношениях// Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. 2025. № 3. С. 59-70.

пользующегося правом приостановить оплату, совершить удержание, взыскать неустойки и другие защитные действия.

Налоги, будучи такими же сделками, но в пользу бюджета, не имея конкретного кредитора, были бы юридически незащищены от неправомерных действий налогоплательщика без участия своеобразного «гаранта», в качестве которого выступают налоговые органы. В этом аспекте налоговый контроль выступает главным и наиболее эффективным инструментом защиты публичных экономических интересов, охватываемых бюджетной политикой и соответствующим законодательством.

Подход к налоговому контролю как к правовому режиму информации по налогообложению требует уяснения особенностей этого режима. Прежде всего, отметим правоохранный характер информации о налогообложении: собирается и анализируется далеко не вся информация, но прежде всего сведения о налоговых правонарушениях.

Сама специфика налогов предполагает получение и другой информации «потребителями» которой становятся другие правоохранные и регулятивные органы. То, что для налоговых органов служит побочной информацией, в действительности обладает свойством особо ценных данных для экономического анализа и для противодействия иным противоправным тенденциям в хозяйственной жизни.

Налоговая информация, полученная квалифицированным путем, с соблюдением специальных процедур и в силу этого обладает повышенной степенью достоверности и неопровержимости. Она обладает качеством доказательств по другим юридическим расследованиям и юрисдикционным процедурам. Вызывает некоторое недоумение практика назначения экспертиз по обстоятельствам и фактам, доказанных актами налоговых проверок...

Кроме того, получение информации в ходе налогового контроля априори носит объективный характер, как не направленная на расследование конкретного правонарушения или для обвинения конкретного должностного лица или иного субъекта. Ее получение преследует цель выяснения общего

состояния дел в сфере налогообложения и в этом смысле выгодно отличается от персональных расследований, в том числе уголовно-процессуальных.

Суммируя вышеизложенное, следует отметить, что налоговым контролем может быть не любая информационная деятельность, а лишь отвечающая ряду особых требований. Налоговый контроль обладает такой высокой степенью юридического своеобразия, которая не позволяет относить его ни к надзору, ни к мониторингу, ни к другим весьма близким видам деятельности.

И последнее, что следовало бы сказать о сущности налогового контроля. Нередко предмету налогового контроля относят юрисдикционную деятельность по пресечению налоговых правонарушений и возложению соответствующей ответственности. Проблема осложняется тем, что налоговые органы вправе принимать решения об административной ответственности по ряду налоговых составов.

Совмещение контрольной и правоохранительной деятельности в компетенции тех или иных контрольных органов-вопрос исторический, возникший еще в период существования Рабоче-крестьянской инспекции и Наркомата контроля. Было на многих примерах выявлено, что обладание юрисдикционными полномочиями малоэффективно, а иногда и контрпродуктивно сказывается на выполнении основных функций по контролю.⁵¹

Ввиду этого вся юрисдикционная деятельность налоговых органов организационно отделена от собственно налогового контроля и осуществляется автономно с предоставлением налогоплательщикам налоговым органом права на судебную защиту от неправомерных взысканий.

Разделение контрольной и юрисдикционной функций налоговых органов - достаточно симптоматичная черта развития налогообложения в

⁵¹ Гоголев А.М. Налоговая политика как основополагающий элемент организационно-правового механизма концепции государственного администрирования в области налогов и сборов. // Финансовое право. 2015. № 10. С. 26.

нашей стране, отличающая его от решения этого вопроса в других налоговых юрисдикциях.

Было бы неправильно связывать налоговый контроль только с принуждением, основанным на информации об отступлениях и нарушениях правил налогообложения. Как пишет А.Н. Савенков «... посредством механизма налогообложения возможно динамически влиять на структуру рыночных отношений – субъективный состав и сферы производства, их соотношение, стимулирование и демотивацию»⁵². В инструментарий налогового контроля входит сервисная правовая помощь налоговых органов предприятиям и организациям по оптимизации налоговой работы, рационализации хозяйственных связей, повышению производительности труда.

Налоговый контроль, ориентированный на сбор, анализ и реализацию информации о налогообложении, выступает идеальной базой для сервисной помощи предприятиям-налогоплательщикам и в этом качестве отражает созидательную функцию всего налогового администрирования в целом и управленческие начала в деятельности налоговых органов.

Анализ приведенных выше взглядов ученых и научных теорий дает нам возможность определить авторскую трактовку понятия «налоговый контроль», выделить его существенные признаки, сформулировать собственные выводы.

Таким образом, налоговый контроль — это управленческая административно-процедурная деятельность, специально уполномоченных органов, направленная на обеспечение строгого соблюдения интересов государства в области исполнения налоговых обязанностей юридическими и физическими лицами, преследующая цель сбора, обработки и реализации информации в целях пресечения правонарушений, применение мер

⁵² Савенков А.Н. Лазарев Б.М. – создатель методологии исследования правового администрирования экономики// Правовые проблемы государственного управления экономическим развитием: сборник материалов/ кол. авторов; под ред. С.В. Запольского. М.: Русайнс, 2022. С.11.

принуждения к нарушителям и осуществления сервисных услуг налогоплательщикам.

На основании проведенного исследования представляется правильным выделить следующие признаки налогового контроля:

1. Налоговый контроль – функция государственного управления.
2. Налоговый контроль – организационно-юридическое средство обеспечения законности в управленческой деятельности в сфере налогообложения.
3. Налоговый контроль – правовая форма деятельности уполномоченных органов государства и должностных лиц по сбору, анализу и систематизации сведений о соблюдении требований закона, регулирующего налоговые отношения соответствующими субъектами.
4. Налоговый контроль – завершающая стадия управленческого процесса.
5. Налоговый контроль- вид государственного контроля и разновидность государственного финансового контроля.
6. Налоговый контроль – одновременно административно-управленческая деятельность и контрольный процесс.
7. Налоговый контроль – форма обратной связи, посредством которой налоговые органы получают необходимую информацию о действительном состоянии объектов контроля и исполнении законодательства о налогах и сборах.

Сущность налогового контроля выражается в управленческой административно-процедурной деятельности специально уполномоченных органов, направленной на обеспечение полноты и своевременности налоговых поступлений в бюджет и осуществление контроля за соблюдением подконтрольными субъектами норм законодательства о налогах и сборах.

Цель налогового контроля состоит в том, что субъект управления осуществляет учет и проверку выполнения подконтрольными субъектами

нормативно установленных требований закона в целях выявления правонарушений и привлечения правонарушителей к ответственности.

1.2. Виды налогового контроля

Контроль – это один из самостоятельных элементов системы управления. Тем не менее, как справедливо отмечает С.М. Зубарев, самостоятельность, свойственная контролю, не предполагает ее оторванности от других функций государственного управления, таких как: организация, планирование, регулирование и координация⁵³. Именно поэтому контроль, как один из видов деятельности, призван обеспечить нормальное функционирование и развитие государства и общества. Кроме того, в научной литературе при рассмотрении понятия контроля зачастую указывают, что контроль - это форма обратной связи, по которой субъекты управления получают достоверную информацию о фактическом положении дел при выполнении принятых решений⁵⁴. Контроль в широком смысле действует благодаря существованию ряда правовых механизмов, таких как: контроль в узком смысле, надзор, аудит, мониторинг.

Действующее российское законодательство, регламентирующее деятельность органов государственной власти, не содержит четких критериев для разграничения понятий «контроль» и «надзор». В Указе Президента России от 09 марта 2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти»⁵⁵ функции по контролю и надзору отождествляются, под ними понимается:

⁵³ Зубарев С.М. Система контроля в сфере государственного управления : монография. М.: Норма : ИНФРА-М, 2023. С. 15

⁵⁴ Бахрах Д.Н. Административное право России: учебник для вузов М.: Норма, 2001. С. 266-267.

⁵⁵ Указ Президента РФ от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти»// Собрание законодательства РФ, № 11, 15.03.2004, ст. 945.

1) осуществление действий по контролю и надзору за исполнением органами государственной власти, органами местного самоуправления, их должностными лицами, юридическими лицами и гражданами установленных нормативными правовыми актами общеобязательных правил поведения;

2) выдача органами государственной власти, органами местного самоуправления, их должностными лицами разрешений (лицензий) на осуществление определенного вида деятельности и (или) конкретных действий юридическим лицам и гражданам;

3) регистрация актов, документов, прав, объектов, а также издание индивидуальных правовых актов.

Контроль и надзор представляют собой деятельность уполномоченных органов, которая направлена на предупреждение, выявление и пресечение нарушений требований законодательства. Контроль и надзор являются системообразующими категориями. Основной особенностью для разграничения контроля и надзора является наличие у субъекта контроля полномочий управленческого характера по отношению к объекту контроля. Наличие таких структурно-организационных отношений является признаком наличия контроля, отсутствие – признаком надзора. Полагаем, что контроль – это более широкая категория по сравнению с категорией надзора, так как контроль направлен на выявление отклонений в деятельности подконтрольного субъекта, контролирующий орган может влиять на процесс устранения выявленных нарушений. Отличие контроля от надзора состоит в том, что надзор осуществляется по отношению к неподчиненным субъектам, предметом оценки является законность, но не целесообразность. Основная цель надзора заключается в обеспечении законности и безопасности, органы, осуществляющие надзор, самостоятельно не вправе оказывать влияние на процесс устранения выявленных нарушений.

Контроль в узком смысле предполагает получение информации от объектов контроля с целью анализа текущей деятельности и выявления

отклонений от ранее заданных параметров. Д.Н. Бахрах называет контроль важнейшим видом «обратной связи, по каналам которой субъекты власти получают информацию о фактическом положении дел, о выполнении решений»⁵⁶. Э.А. Вознесенский указывал, что «важным обстоятельством является наделение субъекта контроля правом принимать решения, обязательные для администрации проверяемых предприятий, организаций и учреждений. Только в том случае контроль может оказывать активное воздействие на ход воспроизводства»⁵⁷. В.М. Манохин определяет контроль как метод, включающий три элемента: проверку фактического выполнения обязательных требований в рамках всей деятельности подконтрольных органов и организаций; проверку путей и средств, позволяющую оценить работу конкретных лиц со стороны деловой направленности, оценить, как достигнуты результаты, в том числе соблюдена ли законность; принятие мер в процессе контроля для оценки, исправления положения, устранения недостатков, поощрения или, наоборот, наказания⁵⁸.

В рамках контроля проверяется исполнение норм законодательства, подзаконных нормативных правовых актов и иных обязательных требований, то есть уровень дисциплины (в финансовой сфере – уровень финансовой дисциплины). Получение таких данных контролирующим субъектом позволяет пресекать совершение нарушений на ранних этапах, выявлять нарушения в рамках осуществляемой подконтрольным субъектом деятельности и не допускать возникновения негативных последствий, фиксировать уже совершенные правонарушения. Государственные органы, осуществляющие контроль, наделяются административно-властными

⁵⁶ Бахрах Д.Н. Административное право: Учебник для вузов. М.: Эксмо, 2007. С. 743.

⁵⁷ Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. М.: Юрид. лит., 1973. С. 30.

⁵⁸ Манохин В.М. Российское административное право : Учеб. для студентов вузов, обучающихся по специальности 021100 "Юриспруденция" / В.М. Манохин, Ю.С. Адушкин; М-во образования Рос. Федерации, Гос. образоват. учреждение высш. проф. образования "Сарат. гос. акад. права". Саратов : Сарат. гос. акад. права, 2003. С. 242.

полномочиями, таким образом они имеют полномочия по привлечение лиц, нарушивших законодательство, к соответствующему виду ответственности.

Надзор предполагает сбор и обработку информации для проверки соблюдения законности в деятельности субъекта, в отношении которого проводится надзор.

Ю.М. Козлов указывал, что надзор представляет собой деятельность специальных органов отраслевого управления по осуществлению контроля за исполнением установленных специальных правил и требований⁵⁹. Основное отличие контроля и надзора, по мнению Ю.М. Козлова, заключается в том, что надзорные органы всегда выполняют свои функции по отношению к не подчиненным им субъектам, их деятельность носит надведомственный характер. Ю.М. Козлов считает надзор специфическим видом государственного контроля, выделяя следующие особенности надзора:

1) органы, осуществляющие надзор, выполняют свои функции и полномочия в отношении тех субъектов, которые им организационно не подчинены, в свою очередь контролирующие органы в отношении организационно подчиненных субъектов;

2) органы надзора проверяют соблюдение специальных правил, в то время как органы контроля осуществляют проверку различных сторон деятельности подконтрольных субъектов;

3) в процессе надзора применяются меры административного воздействия.

Налоговый контроль как вид управленческой деятельности, полностью и всецело опирается на административно-правовое регулирование. Он преследует цель обеспечения соответствия всех действий налоговых органов, их должностных лиц, иных органов и учреждений, участвующих в

⁵⁹ Административное право: Общая и Особенная части : Учебник для юрид. ин-тов и фак./ Кандидаты юрид. наук А. П. Алехин, В. В. Бесчеревных, Р. Ф. Васильев и др. ; Под ред. проф. д-ра юрид. наук Ю. М. Козлова ; Моск. гос. ун-т им. М. В. Ломоносова. - Москва : Юрид. лит., 1968. С. 289.

налогообложении, налогоплательщиков – юридических и физических лиц действующему законодательству и актам уполномоченных на то органов исполнительной власти, налоговому и иному законодательству и международным договорам Российской Федерации.

Аудит представляет собой выполнение специально созданными лицами (индивидуальными аудиторами или аудиторскими организациями) функций по независимой оценке деятельности организации и выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. Бухгалтерская отчетность является одним из основных источников получения информации о деятельности организации в целом, а также о процессах целевого использования средств организации, уровне социальной ответственности организации, достижения организацией ранее установленных целей. Специфика аудита заключается в специфических целях и методах проведения контрольных действий. Основными целями проведения аудита являются:

- 1) проверка порядка ведения учета и отчетности в организации;
- 2) оценка финансового состояния организации;
- 3) составление рекомендаций по улучшению результатов деятельности организации.

Для достижения названных целей аудитор или аудиторская организация осуществляют проверку правильности отражения фактов хозяйственной жизни в учете и отчетности с точки зрения действующего законодательства. Проведение аудита заканчивается выражением мнения о достоверности отчетности организации.

Мониторинг происходит от английского monitoring – осуществление контроля, слежение, заключается в постоянном длящемся наблюдении уполномоченных органов за происходящими процессами в какой-то определенной сфере или за конкретным субъектом. Отличие мониторинга от иных видов контроля заключается в том, что проверка деятельности подконтрольного субъекта происходит постоянно, в отличие, например, от проведения одного контрольного мероприятия по прошествии определенного

временного периода. Получение своевременной информации о ходе какого-либо процесса позволяет понять, в каких случаях возникают отклонения в деятельности подконтрольного субъекта, возможна наиболее оперативная корректировка деятельности подконтрольного субъекта. В ходе проведения мониторинга контролирующий субъект осуществляет:

- 1) непрерывную проверку показателей деятельности организации;
- 2) сравнение с запланированными показателями и оценку процесса их исполнения;
- 3) имеет возможность оперативного внесения изменений в деятельности организации.

Постоянный, не прекращающийся контроль, реализуемый в форме мониторинга, позволяет наиболее эффективно пресекать совершение нарушений как таковых. Преимущество проведения мониторинга заключается в том, что уполномоченный орган в режиме «реального времени» наблюдает за деятельностью подконтрольного субъекта и не позволяет совершить правонарушение, то есть приоритет контроля смещается с фиксации уже совершенных правонарушений на недопущение совершения правонарушений как таковых.

Переходя непосредственно к налоговому контролю, стоит отметить, что в налоговом законодательстве не содержится четкого выделения видов налогового контроля. В связи с этим, в научной и учебной литературе выделяют разные критерии для классификации видов налогового контроля. Как справедливо отметила Е.В. Шорина, «в зависимости от научных и практических задач в основу классификации видов контроля могут быть положены различные критерии: природа субъектов контроля, их задачи, содержание контрольной деятельности, характер контрольных полномочий, характер взаимоотношений субъекта контроля с подконтрольным объектом, стадии управления, на которых проводится контроль, юридические

последствия контроля»⁶⁰. На основании ряда критериев полагаем возможным предложить нижеследующую классификацию видов налогового контроля.

В зависимости от контролирующих субъектов считаем возможным выделить:

- 1) налоговый контроль, осуществляемый налоговыми органами;
- 2) налоговый контроль, осуществляемый таможенными органами.

Первый из вышеназванных видов контроля обуславливается спецификой деятельности системы налоговых органов как основного уполномоченного органа в сфере проверки соблюдения законодательства о налогах и сборах. Налоговые органы в Российской Федерации имеют иерархическую структуру, осуществляют контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов, страховых взносов. Поскольку деятельность налоговых органов как субъектов налогового контроля связана с разграничением контрольных полномочий между различными налоговыми органами по принципу территориального распределения полномочий, а также в зависимости от особенностей контролируемого субъекта и специфики вида контрольной деятельности, то полагаем возможным также выделить следующие подвиды налогового контроля:

- 1) налоговый контроль, осуществляемый налоговым органом, в котором налогоплательщик состоит на учете;
- 2) налоговый контроль, осуществляемый в отношении крупнейших налогоплательщиков;
- 3) налоговый контроль, осуществляемый в отношении вопросов ценообразования для целей налогообложения;
- 4) налоговый контроль, осуществляемый в отношении вопросов по камеральному контролю;

⁶⁰ Шорина Е.В. Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР. М.: Наука, 1981. С. 43.

5) налоговый контроль, осуществляемый в отношении организаций, основным видом экономической деятельности которых является деятельность в области информации и связи (операторы мобильной связи, организации, осуществляющие деятельность в сфере электронной коммерции, интернет-технологий, оборота цифровых валют, научные исследования и разработки, деятельность по организации и проведению азартных игр и заключению пари, по организации и проведению лотерей, а также иностранные компании, оказывающие российским покупателям услуги в электронной форме);

6) налоговый контроль, осуществляемый в отношении вопросов управления долгом;

7) налоговый контроль, осуществляемый в отношении вопросов контроля и надзора за налогоплательщиками в сфере бюджетного финансирования;

8) налоговый контроль, осуществляемый вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа.

Выделение второго вида налогового контроля обусловлено наличием определенных полномочий таможенных органов в сфере осуществления налогового контроля. В статье 34 НК РФ⁶¹ указывается, что таможенные органы при взимании налогов и сборов при пересечении товаров через таможенную границу пользуются правами и несут обязанности налоговых органов; должностные лица таможенных органов наряду с обязанностями, предусмотренными таможенным законодательством, несут ряд обязанностей, предусмотренных для должностных лиц налоговых органов. Деятельность таможенных органов в рамках налогового контроля строго ограничена осуществлением контроля за отдельными видами налогов и сборов (например, НДС, акцизы), уплачиваемыми при пресечении таможенной границы

⁶¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ// Собрание законодательства РФ, N 31, 03.08.1998, ст. 3824.

Таможенного союза, поэтому проведение контрольных процедур в сфере налогообложения составляет лишь часть контрольной деятельности таможенных органов.

В зависимости от вида подконтрольного субъекта можно выделить:

- 1) налоговый контроль, осуществляемый в отношении физических лиц, не имеющих статуса индивидуального предпринимателя;
- 2) налоговый контроль, осуществляемый в отношении индивидуальных предпринимателей;
- 3) налоговый контроль, осуществляемый в отношении организаций;
- 4) налоговый контроль, осуществляемый в отношении консолидированной группы налогоплательщиков;
- 5) налоговый контроль, осуществляемый в отношении взаимозависимых лиц;
- 6) налоговый контроль, осуществляемый в отношении международных групп компаний.

В судебной практике отдельно отмечается, что физическое лицо, которое осуществляет предпринимательскую деятельность, независимо от факта регистрации в качестве индивидуального предпринимателя признается налогоплательщиком в соответствии с нормами налогового законодательства⁶². Согласно правовой позиции Верховного Суда Российской Федерации, гражданин, осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица и без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, не вправе ссылаться в отношении заключенных им при этом сделок на то, что он не является предпринимателем⁶³.

⁶² См., например, Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 16.01.2025 N Ф01-6048/2024 по делу N А28-3357/2023.

⁶³ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.06.2012 N 17 «О рассмотрении судами гражданских дел по спорам о защите прав потребителей»// Российская газета, N 156, 11.07.2012.

Появление в налоговом законодательстве регулирования в отношении взаимозависимых лиц связано с необходимостью противодействия занижения налоговой базы при осуществлении внутригрупповых операций между такими лицами по ценам, существенно отклоняющихся от рыночного уровня цен.

В соответствии со статьей 105.16-1 НК РФ⁶⁴ международной группой компаний является совокупность организаций и иностранных структур без образования юридического лица, которые связаны с помощью участия в капитале или благодаря осуществлению контроля, для которых соблюдаются все нижеследующие условия:

1) в отношении них составляется консолидированная финансовая отчетность;

2) в состав входит хотя бы одна организация, которая признается налоговым резидентом Российской Федерации, либо организация, которая подлежит налогообложению в отношении предпринимательской деятельности, осуществляемой на территории Российской Федерации через постоянное представительство, и хотя бы одна организация, которая не признается налоговым резидентом Российской Федерации, либо организация, признаваемая налоговым резидентом Российской Федерации, которая подлежит налогообложению в отношении предпринимательской деятельности, осуществляемой на территории иностранного государства территории через постоянное представительство. Появление на международном уровне норм мягкого права, обусловивших регулирование и осуществление контроля за международными группами компаний, а также последовавшая за этим имплементация данных правовых норм в российское законодательство⁶⁵, привели к появлению нового вида налогового контроля – налогового контроля в отношении международных групп компаний.

⁶⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ// Собрание законодательства РФ, N 31, 03.08.1998, ст. 3824

⁶⁵ Письмо ФНС России от 04.06.2018 N ОА-4-17/10760@ «О предоставлении информации в отношении международных групп компаний»

В зависимости от времени проведения можно выделить следующие виды налогового контроля:

1) предварительный налоговый контроль, который заключается, прежде всего, в аналитической оценке рисков и осуществлении превентивных действий, направленных на предупреждение совершения нарушений налогового законодательства;

2) текущий налоговый контроль, который носит оперативный характер, проводится в рамках отчетного периода по соответствующим налогам и сборам, основной целью является осуществление превентивных действий, направленных на предупреждение совершения нарушений налогового законодательства;

3) последующий налоговый контроль, который проводится по окончании отчетного периода налоговыми органами по соответствующим налогам и сборам и заключается в проверке исполнения проверяемыми субъектами действующего законодательства о налогах и сборах, решений компетентных органов.

Предварительный налоговый контроль проводится до начала совершения операций, влекущих исчисление и уплату налоговой обязанности. К предварительному налоговому контролю можно отнести учет налогоплательщиков. Текущий налоговый контроль проводится в момент осуществления или сразу после осуществления операций, влекущих исчисление и уплату налогов. Например, в рамках налогового мониторинга налоговые органы в режиме реального времени могут отслеживать совершаемые подконтрольным лицом операции и наиболее эффективно пресекать совершение нарушений налогового законодательства. Последующий налоговый контроль проводится после осуществления операций, влекущих исчисление и уплату налогов. Например, в рамках выездной налоговой проверки налоговые органы могут детально проверить порядок оформления уже совершенных операций подконтрольного лица, а также их учет для целей налогообложения. В последнее время можно отметить

тенденцию по изменению степени важности данных видов налогового контроля: с течением времени акцент перемещается с последующего налогового контроля на предварительный и текущий налоговый контроль.

В зависимости от места осуществления налогового контроля можно выделить:

- 1) камеральный налоговый контроль, который осуществляется по месту нахождения проверяющего налогового органа;
- 2) выездной налоговый контроль, который проводится по месту нахождения подконтрольного субъекта.

Основным достоинством камерального налогового контроля является его оперативность и меньшая затратность мероприятий. Выездной налоговый контроль позволяет более детально погрузиться в финансово-хозяйственную деятельность подконтрольного субъекта и включает в себя намного более обширный перечень методов контроля. Выездные налоговые проверки, по общему правилу, всегда проводятся по месту нахождения подконтрольной организации, кроме того случая, когда у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки. Если возможность предоставить помещение для проведения контроля отсутствует, то выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

В настоящее время при проведении выездных налоговых проверок налоговые органы руководствуются риск-ориентированным подходом⁶⁶, в рамках которого выбор формы, продолжительности, периодичности проведения контрольных мероприятий определяется с помощью отнесения деятельности подконтрольного лица к определенной категории риска.

В пункте 2 статьи 89 НК РФ установлено, что решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения

⁶⁶ Зимулькин М.И. Риск-ориентированный подход в механизме процедурно-процессуальных гарантий налогоплательщиков // Евразийский юридический журнал. 2021. N 3 (144). С. 217 - 219.

организации, или по месту жительства физического лица, или по месту нахождения обособленного подразделения иностранной организации - налогового резидента России, или налоговый орган, уполномоченный федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, на проведение выездных налоговых проверок на территории субъекта Российской Федерации в отношении налогоплательщиков, имеющих место нахождения (место жительства) на территории этого субъекта Российской Федерации. Таким образом, решение о проведении выездной налоговой проверки вправе выносить также налоговый орган, уполномоченный ФНС России на проведение выездных налоговых проверок на территории субъекта Российской Федерации в отношении налогоплательщиков, имеющих место нахождения (место жительства) на территории этого субъекта Российской Федерации. В связи с этим внесенным изменением, в судебной практике встречаются довольно интересные дела. Так, в постановлении Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 31.01.2025 № Ф01-6844/2024 по делу № А28-1971/2024 налогоплательщик, находящийся на территории Республики Татарстан, оспаривает решение Управления ФНС России по Кировской области о проведении в отношении него выездной налоговой проверки, так как полагает, что это противоречит положениям пункта 2 статьи 89 НК РФ, согласно которым налоговый контроль осуществляется налоговым органом, в котором налогоплательщик состоит на учете. Однако всесторонне рассмотрев данный спор, суд не нашел оснований для признания недействительным решения налогового органа, поскольку решение о проведении выездной налоговой проверки вправе выносить также налоговый орган, уполномоченный ФНС России на проведение выездных налоговых проверок на территории субъекта России в отношении налогоплательщиков, имеющих место нахождения/ жительства на территории такого субъекта России. В рассматриваемом случае Управление ФНС России по Кировской области уполномочено на проведение выездных налоговых проверок налогоплательщиков, имеющих место нахождения/жительства в том

числе в Республике Татарстан, следовательно, оспариваемое решение Управления о проведении выездной налоговой проверки принято уполномоченным налоговым органом в пределах полномочий⁶⁷.

В зависимости от источников получения необходимой информации можно выделить:

1) документальный налоговый контроль, который осуществляется на основе изучения необходимых документов и зафиксированных в них сведений и данных, осуществляется с помощью арифметической, формальной и логической проверки документов;

2) фактический налоговый контроль, заключающийся в изучении фактического состояния объектов налогообложения с помощью таких методов, как осмотр помещений, инвентаризация имущества, проведение экспертизы. Как правило, фактический налоговый контроль всегда сопутствует проведению документального налогового контроля.

В качестве разновидности приведенной классификации можно выделить налоговый контроль в зависимости от источника получения сведений:

1) непосредственный налоговый контроль, при котором должностные лица налогового органа самостоятельно получают необходимую информацию о финансово-хозяйственной деятельности подконтрольного лица;

2) опосредованный налоговый контроль, при котором должностные лица налогового органа опосредованно получают необходимую информацию о финансово-хозяйственной деятельности подконтрольного лица.

Опосредованное получение необходимой информации может быть реализовано путем запроса информации об отдельных операциях подконтрольного лица от его контрагентов, допроса свидетелей, использовании цифровых технологий в рамках налогового контроля.

В зависимости от используемых методов проверки документов можно выделить:

⁶⁷ Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 31.01.2025 № Ф01-6844/2024 по делу № А28-1971/2024

1) сплошной налоговый контроль, в рамках которого предполагается проверка всех документов, находящихся у подконтрольного субъекта, связанных с исполнением налоговой обязанности по конкретному налогу или сбору или всей совокупности налогов и сборов за определенный период;

2) выборочный налоговый контроль, в рамках которого предполагается проверка только отдельных документов подконтрольного лица, связанных с уплатой конкретного налога или сбора. Выборочный налоговый контроль может быть трансформирован в сплошной налоговый контроль при выявлении систематических нарушений в отчетной документации.

В зависимости от объема контролируемой деятельности подконтрольного субъекта можно выделить:

1) комплексный налоговый контроль, в рамках которого происходит анализ всего спектра деятельности подконтрольного субъекта;

2) тематический налоговый контроль, в рамках которого происходит проверка отдельных аспектов финансово-хозяйственной деятельности подконтрольного субъекта;

3) целевой налоговый контроль, в рамках которого происходит точечная проверка отдельных финансово-хозяйственных операций подконтрольного субъекта.

В зависимости от плана проведения контрольных мероприятий можно выделить:

1) плановый налоговый контроль, в рамках которого проведение налоговых проверок осуществляется в соответствии с заранее составленным планом проведения контрольных мероприятий, утвержденным руководителем налогового органа;

2) внеплановый налоговый контроль, в рамках которого проведение налоговых проверок осуществляется при наступлении случаев, прямо предусмотренных налоговым законодательством.

В последнее время общая тенденция заключается в тщательном планировании проводимых контрольных мероприятий. Так, в первом

полугодии 2025 года 2,2% выездных налоговых проверок по Российской Федерации окончились без доначислений. В частности, в Москве за первое полугодие 2025 года без доначислений завершили 2,56% проверок. В 2024 году за этот же период показатель составил 4%, в 2023-м — 5,56%, а в 2022-м — 6,75%. В целом по стране в первом полугодии доля нерезультативных проверок была такой же, как в том же периоде 2024 года (2,2%), по итогам всего года — 2,6%, в 2022-2023 годах была выше (5% и 3,5% соответственно)⁶⁸. Приведенные показатели свидетельствуют о повышении эффективности риск-ориентированного подхода налоговых органов при назначении выездных проверок.

В зависимости от инициативы проведения налогового контроля:

1) налоговый контроль, осуществляемый по инициативе налогового органа – самый распространенный вид налогового контроля, так как, по общему правилу, мероприятия налогового контроля иницируются и проводятся налоговыми органами вне зависимости от воли и желания подконтрольных субъектов;

2) инициативный налоговый контроль, осуществляемый по инициативе подконтрольного субъекта – налогоплательщика, например, в форме налогового мониторинга. При налоговом мониторинге инициатива перехода на такую форму налогового контроля принадлежит самому налогоплательщику, так как согласно пункту 3 статьи 105.26 НК РФ именно сама организация – налогоплательщик может обратиться в налоговый орган с заявлением о переходе на налоговый мониторинг при одновременном соблюдении ряда условий.

Таким образом, можно заключить, что налоговый контроль является сложным и многогранным образованием в науке и практике.

⁶⁸ Налоговики стали чаще выявлять нарушения бизнеса после выездных проверок// URL: <https://www.forbes.ru/finansy/545930-nalogoviki-stali-case-vyavlat-narusenia-biznesa-posle-vyezdnyh-proverok>

1.3. Административно-правовая природа налогового контроля

Традиционно считается, что в предмет административного права включаются разнообразные по содержанию общественные отношения, складывающиеся в сфере государственного управления, осуществляемого органами исполнительной власти, иными государственными органами и должностными лицами⁶⁹. Ученые выделяют основные четыре группы общественных отношений, являющихся предметом административно-правового регулирования:

- 1) организационные управленческие отношения в сфере реализации исполнительной власти (государственного управления);
- 2) внутриорганизационные отношения во всех звеньях системы публичного управления и сферах государственной деятельности;
- 3) общегосударственные контрольно-организационные отношения;
- 4) административно-юстиционные и организационно-охранительные отношения⁷⁰.

Общегосударственные контрольно-организационные отношения относятся к предмету административного права по следующим основаниям:

- 1) они являются разновидностью отношений власти-подчинения;
- 2) контрольные органы осуществляют проверочную деятельность с позиций законности и целесообразности;
- 3) к компетенции органов государственного контроля относятся полномочия оперативно-управленческого порядка (проведение проверок деятельности, пресечение противоправных действий, применение мер принуждения).

В научной литературе распространена позиция о том, что контроль имеет крайне важное значение в процессе управления, так как позволяет

⁶⁹ Россинский Б. В. Административное право: учебник / Б. В. Россинский, Ю. Н. Старилов. М.: Норма : ИНФРА-М, 2020. С. 56.

⁷⁰ Соколов, А. Ю. Административное право РФ: Учебник для бакалавров / А.Ю. Соколов. М.: Юр.Норма, НИЦ ИНФРА-М, 2018. С. 30.

получить «обратную связь» в этом процессе. Так, например, С.М. Зырянов указывает, что значение контроля как самостоятельной стадии регуляторного цикла невозможно переоценить в связи с тем, что кроме того, что контроль обеспечивает соблюдение обязательных требований, устанавливаемых на стадии регуляторного цикла, так и предоставляет по каналам обратной связи информацию об эффективности и результативности действующих обязательных требований и собственно правоприменительной деятельности⁷¹. Осуществление контроля позволяет должностным лицам уполномоченных органов получать информацию о деятельности управляемых, состоянии законности в той или иной сфере.

Кроме того, для контрольной деятельности всегда справедливо утверждение о наличии некой иерархии, отношений власти-подчинения между контролирующим уполномоченным органом и подконтрольным субъектом. Контролирующий уполномоченный орган имеет законодательно установленную компетенцию, в которую входит право требовать от подконтрольного субъекта предоставления необходимой информации, документов, что корреспондирует соответствующей обязанности подконтрольного субъекта представить такую информацию уполномоченному по контролю органу. Таким образом, в рамках контрольной деятельности осуществляется взаимодействие между двумя субъектами:

1) контролирующим уполномоченным органом, который должен быть юридически наделен полномочиями по осуществлению контроля, включая право на сбор, анализ информации о деятельности подконтрольного лица, возможность проверки соответствия этой деятельности требованиям закона в установленной сфере деятельности, правом на квалификацию противоправного деяния, в случае его выявления, и привлечения к ответственности лиц, нарушивших законодательство;

⁷¹ Зырянов С.М. Государственный контроль (надзор): монография. М.: Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации; ООО «Юридическая фирма Контракт», 2023. С. 66.

2) подконтрольный субъект, который наделяется законом или иным нормативным правовым актом обязанностями по предоставлению необходимых данных, информации и документов контролирующему лицу, претерпевания проводимых в отношении них контрольных мероприятий, содействию в осуществлении контролирующим субъектом его контрольных полномочий.

Эффективное осуществление контрольной деятельности обеспечивается максимальной формализованностью и упорядоченностью отношений подконтрольного субъекта с контролирующим субъектом. На законодательном уровне четко закрепляются права и обязанности контролирующего органа и подконтрольного субъекта, кроме того, закрепляется право на обжалование решений, принятых в результате осуществления контрольной деятельности в вышестоящий орган по отношению к органу, проводившему проверку или в суд.

Административно-правовое регулирование налоговых отношений, обладая внутренним единством, в то же время характерно особой структурой, отражающей специализацию отдельно взятых юридических конструкций, применяемых в сфере налогообложения. Выделим прежде всего, налоговое администрирование, нередко понимаемое как олицетворение роли административного регулирования в целом. Так, Д.М. Щекин объединяет налоговое администрирование и налоговый контроль, а также юрисдикцию в одно понятие «агрессивного» налогового администрирования⁷².

По нашему представлению, налоговое администрирование, по своей сути, способ организации контингента налогоплательщиков, подконтрольного отдельной налоговой инспекции, их регистрация, классификация, персонализация отношений по налоговому контролю, учет по видам налогов, срокам и порядку их взимания в бюджет. Особенностью этой деятельности служит установление административно-правового характера

⁷² Щекин Д.М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве М. Статут. 2023. С.315.

между налоговым органом и налогоплательщиком и его ответственными должностными лицами. В результате возникает эффект «приписки», - принадлежности налогоплательщика к конкретной налоговой инспекции – территориальной, либо по особо важным налогоплательщикам. Этим создается каркас будущих административных отношений налогоплательщика с налоговым органом в сфере контроля и юрисдикционного воздействия.

Налоговый контроль по этой схеме занимает промежуточное место между администрированием и юрисдикционными мерами, будучи с одной стороны, результатом налогового администрирования, с другой, - средством получения обработки и реализации правоохранительной налоговой информации, используемой для правоохранительных действий. Последний элемент придает администрированию и контролю качество императивности и общеобязательности, а равно потенциальной ответственности за упущения и нарушения при уплате налогов и сборов, получению льгот, особых налоговых режимов или специальных стимулирующих мер.

В совокупности эти элементы административного регулирования в силу особой значимости выделены из правового регулирования государственного контроля (надзора) в специальный режим правового регулирования, регламентированный отдельным разделом Налогового Кодекса Российской Федерации. Представляется, что «троякое» понимание применимо не только к механизму административного регулирования налогообложения, но и к структуре компетенции налоговых инспекций как специализированных исполнительных органов государства.

Переходя к анализу налогового контроля следует отметить, что в юридической науке до настоящего времени не сложилось единого подхода к его пониманию. Некоторые авторы рассматривают налоговый контроль как деятельность уполномоченных государственных органов, выражающуюся в даче правовой оценки реализации подконтрольными субъектами предписаний, установленных налоговым законодательством, пресечении правонарушений, привлечении к ответственности лиц, посягающих на

фискальные интересы государства⁷³. А.В. Демин указывает, что налоговый контроль является одним из важнейших этапов налогообложения, значимость которого обусловлена значением налогов как одного из основных доходных источников государственного бюджета⁷⁴. Кроме того, учеными отмечается, что отношения по осуществлению налогового контроля входят в предмет налогового права⁷⁵. В соответствии со статьей 82 НК РФ налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

Исходя из законодательно установленного определения можно выделить основные признаки налогового контроля:

- 1) налоговый контроль представляет собой разновидность государственного контроля, реализуемого в финансовой сфере;
- 2) налоговый контроль осуществляется специально уполномоченными на то государственными органами – налоговыми и отчасти таможенными органами;
- 3) содержанием налогового контроля является проверка деятельности подконтрольных субъектов, на которых налоговым законодательством возложены обязанности в сфере налоговых отношений;
- 4) налоговый контроль осуществляется в строгом соответствии с порядком, установленным НК РФ;
- 5) целью осуществления налогового контроля является обеспечение соблюдения законодательства о налогах и сборах.

⁷³ Мирошник С. В., Немыкина О. Е., Девярых Н. В. Актуальные вопросы правового обеспечения налогового контроля // Теория и практика общественного развития. 2015. № 19. С. 82.

⁷⁴ Демин А. В. Налоговое право России: учеб. пособие. Красноярск, 2006. С. 202.

⁷⁵ Жутаев А. С. Налоговое право : учебник / А. С. Жутаев, М. Н. Садчиков ; отв. ред. Е. В. Покачалова. — Москва : Норма : ИНФРА-М, 2024. С. 28.

Сделать вывод о правовой природе налогового контроля позволят следующие основные аспекты.

Субъекты контроля. В налоговой сфере такими органами являются налоговые органы, а при перемещении товаров через таможенную границу таможенного союза – таможенные органы. Именно указанные органы от имени государства становятся участниками отношений по осуществлению налогового контроля. Административно-правовой статус налоговых органов, прежде всего, закреплён законом Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»⁷⁶, Налоговым кодексом Российской Федерации⁷⁷, а также отдельными подзаконными нормативными правовыми актами⁷⁸. Налоговые органы входят в систему федеральных органов исполнительной власти Российской Федерации, являются единой централизованной системой органов, состоящей из федерального органа исполнительной власти (ФНС России) и территориальных органов. Налоговые органы в соответствии с нормативно-правовой основой их деятельности осуществляют контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов, страховых взносов. Таможенные органы отвечают за налогообложение при перемещении товаров через таможенную границу, что наделяет их определенными контрольными функциями (статья 34 НК РФ).

Подконтрольными субъектами являются налогоплательщики – физические лица, индивидуальные предприниматели, организации, налоговые агенты, банки и т.д.

⁷⁶ Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»// Ведомости СНД и ВС РСФСР", 11.04.1991, № 15, ст. 492.

⁷⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ// Собрание законодательства РФ, N 31, 03.08.1998, ст. 3824.

⁷⁸ Например, см. Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе»// Собрание законодательства РФ, 04.10.2004, № 40, ст. 3961.

Основной целью осуществления налогового контроля является создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня налоговой дисциплины, при которых нарушения налогового законодательства становятся незначительными по количеству или полностью исключаются⁷⁹. При этом налоговый контроль обеспечивает не только интересы государства, но и всего общества в целом. Кроме того, в рамках осуществления налогового контроля подконтрольным субъектам разъясняют их права, указывают на практические аспекты исполнения налоговой обязанности, что позволяет налогоплательщикам реализовать их законные интересы в сфере налогообложения.

Содержание налогового контроля составляют следующие виды отношений:

- 1) по проверке исполнения подконтрольными субъектами обязанностей по исчислению и уплате налогов;
- 2) по проверке постановки на учет в налоговых органах и исполнению связанных с ним обязанностей;
- 3) по проверке правильности ведения учета и своевременного предоставления отчетности, содержащей достоверные сведения;
- 4) по проверке соблюдения процессуальных норм налогового законодательства;
- 5) по предупреждению и предотвращению совершения нарушений налогового законодательства;
- 6) выявление подконтрольных лиц, нарушивших налоговое законодательство и привлечение их к ответственности;
- 7) по возмещению материального ущерба, причиненного государству в результате неисполнения подконтрольными субъектами в установленные сроки обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством.

⁷⁹ Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. С. 237.

Анализ отношений, являющихся содержанием налогового контроля, позволяет выделить наличие в их составе материальных отношений денежного характера и организационных отношений процедурно-процессуального характера. Это деление следует из общей теории права, в рамках которой принято выделять материальные и процессуальные правоотношения⁸⁰. Материальные правоотношения возникают на основе материальных норм права и выражают правовой статус субъектов права. Процессуальные правоотношения отражают юридическую форму регулируемых процессов, являются обеспечивающими относительно материальных правоотношений. Рассмотрим отношения, составляющие содержание налогового контроля, с позиций названного подхода.

Первая группа отношений – это отношения по проверке исполнения подконтрольными субъектами обязанностей по исчислению и уплате налогов. Исполнение налоговой обязанности предполагает уплату налога в полной сумме в установленный налоговым законодательством срок. Срок исполнения налоговой обязанности устанавливается налоговым законодательством относительно каждого конкретного налога. Непосредственно процедуре уплаты налога предшествует расчет суммы налога к уплате, заполнение и подача налоговой декларации. Отношения, возникающие при исполнении налоговой обязанности, являются денежными и материальными, так как непосредственно связаны с перечислением денежных средств налогоплательщика в бюджетную систему. Отсутствие налогового контроля за данным видом отношений могло бы привести к очень печальным последствиям в виде неправильного расчета суммы налога к уплате, занижении налоговой базы и вовсе неуплаты налога в установленные сроки. При этом непоступление денежных средств в сроки, установленные налоговым законодательством, может повлечь нарушения в процессах перераспределения и расходования денежных средств.

⁸⁰ Лазарев В.В., Липень С.В. Теория государства и права: учебник для вузов. М.: Издательство «Спарк», 1998. С. 292.

Вторая группа отношений – отношения по проверке постановки на учет в налоговых органах и исполнению связанных с ним обязанностей. Учет в налоговых органах налогоплательщиков осуществляется по месту нахождения организаций, их обособленных подразделений, месту жительства физических лиц, по месту нахождения недвижимого имущества и транспортных средств и по другим основаниям. В соответствии с положениями налогового законодательства некоторые лица обязаны содействовать осуществлению учета налогоплательщиков. Например, органы ЗАГС передают информацию в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации. Для целей учета каждому налогоплательщику присваивается идентификационный номер налогоплательщика, а на основе данных учета ведется единый реестр. Наличие учета налогоплательщиков и объектов налогообложения позволяет своевременно получать информацию о новых налогоплательщиках (например, в случае рождения ребенка и его регистрации в органах ЗАГС), а также о появлении новых объектов налогообложения (например, транспортных средств или объектов недвижимого имущества). При этом сама деятельность по учету налогоплательщиков в налоговых органах является процессуальной, так как при ее осуществлении не происходит движения денежных средств, однако эти отношения тесно связаны с последующей уплатой налогов и связанным с ней движением денежных средств. Так, при появлении информации о регистрации транспортного средства, должностные лица налогового органа при наступлении соответствующего срока направят физическому лицу уведомление об уплате транспортного налога. Процесс уплаты транспортного налога является материальным и денежным отношением, которое могло бы не возникнуть без организационного отношения в виде учета нового объекта налогообложения в отношении конкретного налогоплательщика. В связи этим, такого рода организационные отношения имеют крайне важную роль в процессе уплаты налогов.

Третья группа отношений – отношения по проверке правильности ведения учета и своевременного предоставления отчетности, содержащей

достоверные сведения. Отражение фактов хозяйственной жизни в учетных документах (в бухгалтерском и налоговом учете) служит основанием для последующих процессов заполнения налоговой декларации, исчисления и уплаты налогов. Отношения по контролю за правильностью ведения учета и отчетности являются организационными по своей правовой природе, так как они сами по себе не связаны с движением денежных средств, однако они формируют ту основу, на основании которой впоследствии происходит уплата налогов, а именно материальные отношения.

Четвертая группа отношений – отношения по проверке соблюдения процессуальных норм налогового законодательства. Процессуальные нормы налогового законодательства закрепляют процедуры и сроки для совершения тех или иных действий, предусмотренных налоговым законодательством. Например, не соблюдение сроков по исполнению требования об уплате налогов влечет необходимость начала процедуры принудительного исполнения налоговой обязанности и взыскания суммы недоимки и пени с налогоплательщика. Не соблюдение налогоплательщиком сроков для подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган, при отсутствии уважительных причин, будет влечь невозможность обжалования принятого в отношении налогоплательщика решения. Данная группа отношений имеет организационный и дополнительный характер, так как несоблюдение установленных налоговым законодательством сроков и процедур само по себе не влечет возникновение материальных отношений денежного характера, однако может послужить поводом для их возникновения. Так, в рассматриваемых нами выше примерах несоблюдение требования будет влечь процедуру принудительного исполнения налоговой обязанности, а, значит, с налогоплательщика будет взыскана сумма недоимки и пени, что будет представлять уже материальные отношения денежного характера. Несоблюдение сроков на обжалование приведет к необходимости исполнения принятого в отношении налогоплательщика решения, именно будет также влечь возникновение материальных отношений денежного характера.

Пятая группа отношений – отношения по предупреждению и предотвращению совершения нарушений налогового законодательства. Процессы по предупреждению и предотвращению совершения нарушений налогового законодательства позволяют не допускать посягательств подконтрольных субъектов на фискальные права государства. В любом государстве процессы формирования и расходования публичных денежных фондов планируются заранее, в связи с чем непоступление денежных средств в установленные сроки может существенно повлиять на процессы перераспределения и использования денежных средств из публичных денежных фондов. В связи с этим деятельность по предупреждению и предотвращению совершения правонарушений имеет важное организационное значение, так как связана с материальными отношениями денежного характера по формированию публичных денежных фондов.

Шестая и седьмая группы отношений – отношения по выявлению подконтрольных лиц, нарушивших налоговое законодательство и привлечение их к ответственности и отношения по возмещению материального ущерба, причиненного государству в результате неисполнения подконтрольными субъектами в установленные сроки обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством. В случаях, когда уже допущено нарушение налогового законодательства, важное значение имеет привлечение соответствующего лица к ответственности. Санкции в налоговом праве, как правило, имеют денежный характер, поэтому их уплата со стороны подконтрольного субъекта выполняет правовостановительную функцию и направлено на компенсацию материального ущерба государству, связанного со своевременным непоступлением в срок данного вида доходов.

Принципиальным теоретическим вопросом служит разграничение налоговых отношений, складывающихся в финансово-правовом ключе и налогового контроля как предмета административного права. Средством разграничения может служить относимость тех или иных налоговых отношений к механизму возникновения и исполнения финансовых

обязательств активного типа (доходных обязательств). Как пишет Е.Л. Васянина: «... под налоговыми обязательствами следует понимать правоотношения, в рамках которых должник обязан по основаниям, предусмотренным законом, передать в распоряжение государства денежные средства в установленном законом размере и порядке, как это предусмотрено ст.57 Конституции РФ»⁸¹.

В отличие от налоговых обязательств налоговый контроль есть предмет административно-правового регулирования, направленный на обеспечение возникновения и исполнения этих обязательств публично-правовым инструментарием, включающим в себя упомянутые выше институты регистрации, учета поступлений, отчетности по налогам, проведения проверок и обследований, ведение мониторинга, привлечения к административной ответственности. Речь, в сущности, идет об административно-правовом обеспечении неуклонного исполнения всеми юридическими и физическими лицами своей конституционной обязанности по уплате налогов и сборов.

Налоговый контроль, служащий главным источником информации об исполнении всеми юридическими и физическими лицами налоговых обязанностей, осуществляется несколькими способами административно-правовой регламентации налоговых отношений. Каждый налогоплательщик обязан быть зарегистрирован в этом качестве в налоговом органе, благодаря чему возникают отношения подчинения между должностными лицами налогоплательщика и налоговым органом. Далеко не случайно, Гражданский Кодекс РФ относит налоговые отношения к административным⁸². Хотя и отчисление и уплата налогов и сборов с предприятий и организаций осуществляется путем «самообложения», отчетность об уплаченных налогах является административной обязанностью должностного лица налогоплательщика, неисполнение которой наказуемо согласно ст. 15.6. КоАП

⁸¹ Васянина Е.Л. Актуальные проблемы налогового права. Учебник под общей редакцией С. В. Запольского. М. Инфра-М. 2019. С.39

⁸² Ч.3 ст.2 ГК РФ

РФ. Из этого следует, что ответственность установлена не только за неуплату и неполную уплату налогов, но и за ненадлежащее обращение с налоговой информацией.

Административно-правовой характер имеют обязанности налогоплательщика представить в орган налогового контроля любые документы, касающиеся уплаты налогов и сборов, а также подвергнуться обследованию со стороны налоговых органов в форме, предусмотренной законодательством.

Процедуры осуществления налогового контроля, подведения итогов проверок и обжалования их результатов урегулированы не в гражданско-процессуальном порядке, а служат предметом специальной регламентации в разделе пятом Налогового кодекса РФ, а решения о принудительном исполнении налоговой обязанности подлежат исполнению в бесспорном порядке⁸³.

Наконец, в дополнение к основаниям налоговой ответственности по Налоговому Кодексу РФ, охватывающей, в основном, ответственность налогоплательщика – юридическое или физическое лицо как субъекта налоговых обязательств (ст. ст. 116-127, 129 НК РФ), предусмотрена и административная ответственность, в частности, ст. ст. 15.1-15-10 КоАП, дополняющая и конкретизирующая меры воздействия на должностных лиц налогоплательщиков.

Существенное теоретическое значение имеет соотношение налогового контроля с непосредственным применением правоохранительных мер по нарушениям, выявленным в ходе контроля. Ряд ученых считает, что эти меры

⁸³ ФЗ № 287-ФЗ от 31.07.2025 « О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и Федеральный закон «Об исполнительном производстве». НК РФ ст. 46 и 47 НК РФ .

(налоговая и административная ответственность) входят в процедуру (процесс) контроля⁸⁴.

Представляется, что юрисдикционная деятельность по результатам проверок и налоговый контроль, несмотря на взаимозависимость одного от другого, тем не менее самостоятельные правовые явления хотя бы потому, что один из них, - налоговый контроль является процессуальной деятельностью, другая же часть - применение правоохранительных мер - служит материально-правовой категорией и возможно только по результатам контроля, т.е. по прекращению контрольного правоотношения⁸⁵.

Таким образом, материальные отношения денежного характера, непосредственно связанные с исполнением налоговой обязанности, входят в предмет налогового права, в то время как отношения организационного, процессуального характера, опосредующие процессы исполнения налоговой обязанности являются предметом регулирования административного права. Проведенное исследование групп общественных отношений, составляющих содержание деятельности по осуществлению налогового контроля, показало, что абсолютное большинство такого рода отношений носят именно организационный, процессуальный характер и, в связи с этим, можно заключить, что деятельность по осуществлению налогового контроля имеет административно-правовую природу.

1.4. Налоговый контроль в дореволюционной России

Контроль за сборами в государственную казну имеет давнюю историю. Его возникновение связано с общественным процессом труда, сама природа которого обуславливает необходимость управления. При этом управление

⁸⁴ Например, Стахов А.И. Ключевые элементы структуры административного контрольно-надзорного производства, осуществляемого в России // Российский юридический журнал. 2011. №3. С. 117 и след.

⁸⁵ Зырянов С.М. Государственный контроль (надзор). М.: «Контракт» 2023. С.130.

устанавливает согласованность между индивидуальными работами и выполняет общие функции, возникающие из движения всего производственного организма.

Государственный контроль всегда считался неотъемлемой частью государственного устройства и важнейшей функцией управления. Ю.А. Данилевский в своей работе, посвященной истории развития финансового контроля в России, отмечает, что до Октябрьской революции в России имелась мощная система органов государственного финансового контроля, продолжающая выполнять свои функции и после октябрьского переворота. Эти органы были наделены полномочиями по проведению проверок и ревизий с правом наложения дисциплинарных взысканий на нарушителей при их выявлении⁸⁶. В последствии система государственного финансового контроля была реорганизована вследствие экономических преобразований в стране. Однако накопленный опыт в свете сложившихся традиций и достижений отечественной финансовой науки остается актуальным и в наши дни и имеет значение для развития налогового контроля.

Каждый этап экономико-правового строительства в нашей стране вызывал потребность преобразования органов финансового контроля в целях соответствия их деятельности новым задачам и функциям.

В современных условиях изменились приоритеты, которые стали обеспечивать поступательное развитие экономики. Основой решения финансовых проблем государства в настоящее время являются не административные методы управления и фискальные функции, а первоочередные меры по укреплению финансового положения субъектов предпринимательской деятельности, других юридических лиц и домашних хозяйств путем применения методов правового и экономического регулирования. Таким образом, изменение подходов к финансовому контролю вообще и к налоговому контролю в частности в большей степени связано с

⁸⁶ Данилевский Ю. А. Становление государственного финансового контроля в России. М.: Финансы и статистика. 1976. С. 51.

развитием производственных отношений в результате изменения социально-экономической формации, трансформацией финансового механизма.

Представляется, что становление и развитие налогового контроля в России лучше систематизировать в ретроспективе смены исторических эпох, поскольку совершенствование и развитие налогового контроля находится в неразрывной связи с изменениями экономического устройства страны.

Можно выделить следующие этапы развития налогового контроля: дореволюционный, советский и российский.

Представляется, что такая периодизация не вполне соответствует многоэтапности превращения Российского государства из совокупности земель и княжеств, часто враждующих между собой, в мощного высокоразвитого субъекта внутренней и внешней политики, играющего важную экономическую роль во всем мире.

Это тем более спорно, если учесть, что как таковой налоговый контроль возник лишь в условиях капиталистического производства в середине XIX века, а его предвестники выполняли преимущественно полицейские функции, мало связанные с управлением финансовыми потоками.

Периодизацию развития налогового контроля как административно-правового института более целесообразно построить путем выделения четырех последовательных этапов: феодально-княжеского, унитарно-феодального, капиталистического, советского и постсоветского с объединением их в две группы – дореволюционную и постреволюционную. Первоначальный этап характерен, прежде всего тем, что институт налогообложения тогда практически отсутствовал, а фискальная деятельность государства (если таковыми можно считать княжества) заключалась в осуществлении поборов, вызываемых, как правило, военной необходимостью, совмещаемой с натуральной повинностью. Взимание поборов осуществлялось принудительными методами, с крайне слабой нормативной основой, зависело во многом от субъективных факторов сборщиков. Способность наложения

поборов (дани) было т.н. «полюдь». К этому периоду относятся самые первые сведения о размерах дани и объектов ею облагаемых.

Развитие системы налогообложения в России и элементов контроля при взимании налогов осуществлялось в период Золотой Орды. Первые признаки возникновения налогообложения относятся к Древней Руси к периоду Золотой Орды. Налог в этот период получил название «выход ордынский». Взимание дани началось после осуществленной монгольскими чиновниками переписи населения⁸⁷. Дань взималась на основе данных о населении по результатам соответствующей переписи и имела тогда уже некоторые признаки налога. Тогда же возник институт своеобразного налогового мониторинга, учет поступлений, именовавшихся в народе «выход ордынский». Специально назначенные монгольские чиновники (баскаки) вели учет поступивших платежей, пресекали уклонение от уплаты дани, наказывали нарушителей. Впоследствии эти функции были выкуплены русскими купцами и постепенно перешли в полномочия князей, выступавших в роли, чем-то напоминающей современных налоговых агентов.

На следующем этапе становления налогового контроля происходит разделение государственной функции фискального обложения на отдельные службы – таможенную, мытную, пошлинную, письменную, что объяснялось с расширением практики косвенного налогообложения при пересечении границ.

Важным событием становится подготовка и введение в действие так называемых «писцовых книг» - реестров налогоплательщиков, в чем-то напоминающих современную идентификацию (ИНН). Важно отметить, что «писцовые книги» в Древней Руси со временем приобрели существенное регулятивное значение, в них указывалось гражданское состояние налогоплательщика, наличие детей, объекты личной собственности и даже деловые характеристики. На основе «писцовых книг» также совершались гражданско-правовые и иные сделки. И.И. Бурцов отмечает, что переписные

⁸⁷ См.: Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М., 2000. С. 89.

книги налогоплательщиков породили впоследствии и другие формы регистрации – «дозорные книги» и «переписные книги». Если первые имели характер отчета налогового чиновника о поднадзорных налогоплательщиках, то последние – древний феномен регистрации сделки с недвижимостью. При этом мы ведем речь о периоде XII-XV веков...

В это же время возникает тенденция своеобразной муниципализации управления территориями, которая в исторической литературе именуется системой «кормления». Этот период характерен появлением категории местных чиновников - дьяков, подъячих, казначеев, на которых возлагалось взимание налогов и пошлин, что нельзя оценить иначе как установление постоянной «видимой» связи между налогоплательщиком и взыскателем налогов.

Преодоление зависимости от Золотой Орды, объединение русских княжеств в единое государство, возрастание роли финансовой политики в жизни общества в период XV-XVII веков привело к существенному усилению податковых органов, созданию органов отраслевого управления – приказов, контролировавших и координировавших новые экономические образования – отрасли экономики, формированию отраслевого подхода к налогообложению частных производителей из соответствующей отрасли.

В период правления Романовых с 1613 года процессы, проявившиеся ранее, получили бурное развитие в рамках единого, монопольного и управляемого государства. В частности, появляется институт государственной казны как общегосударственный денежный фонд, создаваемый из налогов. Централизация финансовой и налоговой политики неуклонно вызывала централизацию контроля. Весьма показательны, что приказы, будучи первоначально учреждениями надзорного типа, в этот период превращаются в органы налогового контроля и, наряду с другими функциями всемерно администрируют налогообложение, приобретающее со временем все более нормативный характер.

Естественно, что система приказов, будучи весьма разветвленной и не координируемой из единого центра, обладая широкими полномочиями, не могла обойтись без коррупции и других девиаций, в связи с чем многократно перестраивалась, что в финале вызвало создание Счетного Приказа, который был позже разделен на три подразделения - Большой приказ (таможенный), Приказ Большой казны (основные доходные источники, помимо таможенных доходов) и Приказ Новой Четверти - обложение оборота алкогольных напитков, налоги с малого бизнеса).

Одновременно происходит процесс размежевания общегосударственного и регионального налогового контроля с созданием собственных губернских счетных палат и им эквивалентных контрольно-налоговых служб.

С созданием в России Сената (1711 год) три из девяти образованных в них Коллегий наделены функциями по формированию регулятивной базы для налогообложения и налогового контроля – Камер-коллегия, Штатс-коллегия и Ревизион-коллегия. Последняя фактически стала прообразом всех общегосударственных органов налогового контроля в России. Что же касается других Коллегий, они наделялись полномочиями в области налогообложения согласно сфере своей деятельности. Так, судебные пошлины устанавливала Юстиц-коллегия, а таможенные сборы – Каммер-коллегия и т.д.

В целом, период правления Петра Первого ознаменовался рядом крупных реформ налогообложения и налогового контроля : изменилась система налогов, повысилась роль разнообразных реестров, усилена юридическая ответственность за уклонение от налогов. Эту политику с разными степенями успешности продолжали и последователи Петра Первого. Особую роль сыграли усилия Екатерины II, в период правления которой осуществлялся переход к рациональным методам хозяйствования и осуществление контроля за этим процессом. Проводится реформирование всей системы правления в государстве. Так, в 1780 г. происходит создание Экспедиции доходов как финансового и налогового органа. В то же время, следует отметить, что

данный орган не являлся самостоятельным и находился в подчинении генерал-прокурора.

Новым этапом в организации управления финансами и финансовым контролем стало учреждение императором Александром I в 1802 г. Министерства финансов⁸⁸, которое было наделено широким кругом полномочий и исполняло различные фискальные функции. Основным направлением деятельности данного органа было поступление денежных средств в казну. Для реализации данной задачи на Министерство накладывалось обязательство по решению вопросов налогообложения, разрешению налоговых споров.

С целью наиболее эффективного выполнения задач по налогообложению был учрежден Департамент податей и сборов Министерства финансов, который осуществлял сбор не только прямых, но и косвенных налогов. А позднее, в 1833 г., на этот Департамент была возложена обязанность осуществлять перепись податного населения, то есть, по сути, возложена функция по учету налогоплательщиков. Таким образом, Департамент податей и сборов осуществлял обе функции: сбор податей и учет налогоплательщиков⁸⁹.

Именно анализируемый период можно считать отправной точкой формирования налогового контроля (в том его понимании, которое используется сегодня), поскольку в 1810 г. создается также такой орган, как Государственный контролер, в обязанности которого входило осуществление ревизии деятельности министерств, в т. ч. Министерства финансов.

Таким образом, в сфере государственных финансов возникло триединое управление в лице Министерства финансов, Государственного Казначейства и Государственного контролера, не связанного ни с Министерством, ни с Казначейством. Наиболее значимым выводом из этой организации управления

⁸⁸ См.: Манифест от 08.09.1802 г. «Об учреждении министерств» // ПСЗРИ. Т. XXVII. № 20406.

⁸⁹ См.: Погребинский А.П. Очерки истории финансов дореволюционной России (XIX-XX вв.). - М.: Госфиниздат. 1954. С. 104.

финансами служит генетическая самостоятельность налогово-контрольной службы от оперативной финансовой деятельности и способность контроля проверять и мониторить как Казначейство так и Министерство финансов.

Скорее всего, эта концепция легла в основу не только дальнейших шагов господствовавшего в России режима, но и послужила моделью создания советских и постсоветских налогово-контрольных служб, а отступления от этого подхода объясняются практикой минимализации налогообложения в нашей стране в период с 1934 (налоговая реформа) и до распада Союза ССР как носителя идеи безналогового формирования бюджета.

1.5. Советский и постсоветский этапы развития налогового контроля

Дальнейшее развитие государственного управления в области финансов и финансового контроля произошло в советский период, который характеризовался значительными изменениями не только в структуре управления государства, но и всей финансовой системы.

Прежде всего, необходимо отметить, что в начале XX в. государственное реформирование привело к изменениям во всех сферах деятельности, переход к которым осуществлялся на основе применения административных методов. В части финансов это касалось полной централизации средств предприятий и лишения их какой-либо самостоятельности, что привело к возникновению финансового кризиса, который, в свою очередь, привел к снижению налоговых поступлений в бюджет.

В постреволюционный период было осуществлено несколько организационных мероприятий, которые затронули и налоговую систему⁹⁰. Одной из важнейших из них является налоговая реформа 1930 г., в рамках которой были не только сформулированы принципиальные подходы

⁹⁰ См.: Декрет СНК РСФСР от 26.02.1920 г. «Об отмене начислений в пользу государства на продукты и изделия национализированной промышленности» // Известия ВЦИК. 1920. № 52. 7 марта.

социалистического государства к налогообложению, но и заложены основы организации налогового контроля, созвучные современной теории государственного управления в области налогообложения.

Последующие реформы в политической и экономической жизни страны повлекли национализацию предприятий и кредитных организаций, ликвидацию частной собственности, что, в свою очередь, привело к фактическому отсутствию потребности в налоговой системе. В 1920 году начисление налогов было прекращено законодательно⁹¹.

Однако отмена налогообложения просуществовала недолго, что было связано с объективными причинами: нехваткой денежных средств в бюджете и наличием глобальных хозяйственных проблем, совокупность которых обусловила необходимость осуществления новой экономической политики. В связи с этим, в 1921 г. появляется новый орган власти - Управление налогами и государственными доходами, которое не обладало полной самостоятельностью и представляло собой структурное подразделение Народного комиссариата финансов. По мнению Г.Л. Сотникова, данное подчинение было вполне обосновано, поскольку объемы деятельности Управления налогами и государственными доходами на тот период были невысокими из-за ограниченности полномочий.

Учреждение нового органа повлекло реформирование самого процесса взимания налогов, и теперь данная обязанность стала возлагаться на губернские финансовые отделы, должностными лицами которых были финансовые инспекторы. Следует отметить, что впервые финансовым инспекторам были предоставлены практически неограниченные полномочия, прежде всего, в сфере налогообложения. Им было поручено внесудебное взыскание налогов с возможностью наложения штрафов, ареста и реализации

⁹¹ См.: Декрет СНК от 01.11.1918 г. «Об организации Финансовых Отделов Губернских и Уездных Исполнительных Комитетов Советов Депутатов (Положение)». URL: <http://istmat.info/node/31754>

имущества, наложения ареста на денежные средства в кредитных организациях⁹².

Так, в случае обнаружения факта уклонения от уплаты налога, финансовый инспектор составлял протокол, на основе которого впоследствии выплачивался штраф⁹³. Информация о нем поступала в финансовый отдел. Данная система во многом сохранилась и на сегодняшний день. Штраф, в свою очередь, в случае его неуплаты в установленные законом сроки (две недели с момента принятия решения о его присуждении), взыскивался в бесспорном порядке. Таким образом, можно говорить о начале построения не только самой налоговой системы и контроле за ее полной реализацией, но и о появлении системы мер привлечения к ответственности, т. е. контрольные налоговые органы начали выполнять не только функцию по взиманию налогов, но и по применению санкций за их неуплату. Как видно, наметились позитивные изменения в налоговой сфере в целом, и налогового контроля, в частности. Его цели и функции стали более понятными и применимыми на практике. Однако нельзя сказать, что данная практика имела только положительную сторону. Процесс налогообложения подвергся сильнейшему влиянию той политической ситуации, в которой оказалась страна.

Так, вся контрольно-налоговая деятельность носила ярко выраженный классово-карательный характер. Целью деятельности финансовых органов анализируемого периода была ликвидация предпринимательства и частной собственности, что не могло не отразиться на мерах взаимодействия государства и частнопредпринимательской среды⁹⁴. Причем вся политика была основана на законе. Так, 17.04.1928 г. Народный комиссариат финансов принимает инструктивное письмо от 17 апреля 1928 г. № 211 «Об организации

⁹² См.: Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 24.09.1926 г. «О введении в действие Положения о государственном подоходном налоге» // Собрание законов СССР. 1926. № 64. Ст. 483-484.

⁹³ См.: Якупов З. С. О развитии института налогового контроля // Инновационное развитие экономики. 2016. №3-2 (33). С. 251-259.

⁹⁴ Понтович Э. Э. Финансовый контроль. - Л.: Финиздат. 1928. С.13.

работы по проведению финансовых проверок», в которой в качестве особых субъектов для контроля выделяет «состоятельные нетрудовые элементы» и организации, занимающиеся торговлей и промышленностью. Связано это было с тем, что с 1926 г. государством был взят курс на свертывание новой экономической политики. Иными словами, помимо того, что на указанных лиц было возложено дополнительное налоговое бремя, они подвергались более тщательным проверкам со стороны финансовых инспекторов, что нельзя охарактеризовать как шаг в направлении эффективного развития системы налогообложения⁹⁵.

В начале 30-х годов XX в. начинается масштабная налоговая реформа, результатом которой стало изменение системы взимания налогов (введен налог на прибыль) и формирование налоговых инспекций, представляющих собой структурные подразделения финансовых отделов соответствующих исполкомов⁹⁶. Налоговые инспекторы и налоговые агенты, помимо основной, осуществляли также контрольную функцию и учет налогоплательщиков. Учет юридических лиц осуществлялся на основе постановления СНК СССР от 09.02.1931 г. № 109 «Положение о государственной регистрации предприятий, организаций и лиц, участвующих в хозяйственном обороте»⁹⁷. Данное Положение было утверждено с целью выявления законности и функционирования юридических лиц, а также контроля за их расчетными текущими счетами в учреждениях Госбанка при неуплате или недоимке налоговых средств⁹⁸.

Период Великой Отечественной войны характеризовался введением новых видов налогов, таких как налог на холостяков, военный налог и др. Каких-либо изменений в системе налогового контроля в данный период не

⁹⁵ Булат П. П. Финансовые проблемы (сборник статей). - М.: Госфиниздат, 1934. С. 113.

⁹⁶ Каневский И. Местные налоги и сборы: Руководство для районных финансовых работников. - М.: Госфиниздат СССР, 1933. 99 с.

⁹⁷ См.: Собрание законодательства СССР. 1931. № 8. Ст. 99.

⁹⁸ См.: Пономарева О. А. Тотальный контроль // Практическая бухгалтерия. 2015. № 8. С. 72.

было, что связано с ведением военных действий и общей политической ситуацией в стране, когда взыскание налогов не носило определяющего первостепенного характера.

В последующем, в 1959 г., налоговые инспекции были переименованы в инспекции государственных доходов, в функции которых входил контроль за поступлениями налогов и сборов в бюджет, а также счетные проверки⁹⁹.

После указанной реформы на протяжении длительного периода времени изменений в налоговой системе и налогообложении не было. Реформирование налоговой службы началось в связи с переходом страны к рыночной экономике, потребовавшей изменения имеющихся налоговых институтов. Так, 21.05.1990 г. был принят Закон СССР «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций»¹⁰⁰, которым был утвержден статус нового налогового органа - Главной государственной налоговой инспекции, как структурного подразделения Минфина СССР.

Указанный Закон возлагал на налоговые инспекции производство контроля за правильностью исчисления, уплатой налогов физическими и юридическими лицами. Для исполнения данной обязанности налоговым инспекциям разрешалось требовать осмотра документов, помещений и т.д., истребование всей финансовой документации¹⁰¹. При выявлении соответствующих нарушений налоговые инспекции контролировали процесс их устранения. В общем виде налоговые инспекции получили тот статус, который имеют на сегодняшний день. В то же время часть указанных полномочий перешла в иные ведомства, в частности в службу судебных приставов.

Для уточнения функций и особенностей подчиненности налоговых инспекций принимаются уточняющие нормативные правовые акты. К

⁹⁹ Плотников К. Н., Ровинский Н. Н. Система и организация финансов и кредита в СССР. М.: Финиздат, 1950. С.178.

¹⁰⁰ См.: URL: <http://russia.bestpravo.ru/ussr/data01/tex10895.htm>

¹⁰¹ См.: Соколова Е.В. История возникновения и развития налогов в России // Вестник Российской правовой академии. М.: РПА МЮ РФ, 2009, № 1. С. 39.

примеру, порядок деятельности налоговых инспекций был обозначен в Положении о налоговой службе¹⁰². Данные документы были направлены на реформирование налоговой системы, выведение ее на более качественный уровень с целью оздоровления экономики государства в целом.

Проведенная реформа могла бы достичь высоких результатов, поскольку сама структура налоговых органов, их права и полномочия, носили прогрессивный характер. Однако реализоваться в полной мере все вышеуказанные изменения не смогли в связи с резким изменением политической ситуации и последующим распадом страны.

В целом, данный этап развития налоговой системы и налогообложения можно оценить, как соответствующий своему историческому периоду. Если начальные этапы налогообложения в Советской России носили чисто классовый характер и имели своей целью не пополнение бюджетных средств, а уничтожение частной собственности, как таковой, то последующее реформирование налоговых органов вело к построению адекватной системы налогообложения, которая в полной мере соответствовала целям и задачам государства на тот период, его экономическому и политическому положению.

Следующим этапом развития налоговой системы в России является современный период, начавшийся после распада СССР и продолжающийся до сегодняшнего дня. Выделение данного периода связано как с изменениями в сфере налогообложения, так и в государстве в целом.

Прежде всего, изменения начались с принятием нового законодательства. Были приняты два базовых закона, направленные на регулирование сферы налогообложения в стране. Закон РСФСР от 21.03.91 №943-1 «О государственной налоговой службе», позднее закон переименован в Закон «О налоговых органах в Российской Федерации»¹⁰³, который определял права и

¹⁰² См.: Постановление Совета Министров СССР от 24.01.1990 г. № 76 «О государственной налоговой службе». URL:

<http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&prevDoc=102061019&backlink=1&nd=102011005&rdk=0>

¹⁰³ Закон РФ от 21.03.1991 N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" // Ведомости СНД и ВС РСФСР, 11.04.1991, № 15, ст. 492.

обязанности налоговых органов и их структуру, и Закон РФ от 27.12.1991 №2118-1 «Об основах налоговой системы»¹⁰⁴, содержащий определения базовых понятий налогообложения, перечень налогов федеральных, региональных и местных, а также устанавливал права и обязанности налогоплательщиков.

Следует отметить, что до 1999 года вопросы налогового контроля в налоговом законодательстве не были урегулированы должным образом. Так, названные выше базовые законы не содержали нормы, устанавливающие обязанность налогоплательщика встать на налоговый учет и ответственность за невыполнение этой обязанности; не устанавливали четко процедуры проведения налогового контроля по видам и формам; не закрепляли нормы, определяющие понятия и виды налогового правонарушения, а также ответственность за их совершение; не регулировали порядок взыскания неуплаченных или не полностью уплаченных налогов и сборов.

Вместе с тем, для осуществления контрольных функций в марте 1992 г. в рамках Государственной налоговой службы было образовано Управление налоговых расследований. Первоначально данный орган не обладал функциями дознания, и все имеющиеся материалы по вопросам неуплаты налогов передавались следственным органам. Однако впоследствии полномочия указанного Управления были расширены в связи с наделением оперативно-розыскными функциями, с возложением обязанностей по выявлению случаев преступлений в налоговой сфере. В ходе деятельности Управления налоговых преступлений был выявлен высокий уровень латентности налоговых правонарушений, что требовало наличия специалистов, обладающих одновременно финансовыми и уголовно-процессуальными знаниями, что поставило вопрос о создании специальной структуры. Так, в 1993 г. была создана налоговая полиция. Цели деятельности

¹⁰⁴ Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (Утратил силу с 1 янв. 2005г.) // Ведомости СНД и ВС РФ, 12.03.1992, № 11, ст. 527.

данного органа были направлены на обеспечение экономической безопасности страны по вопросам налогообложения. Он вошел в структуру правоохранительных органов Российской Федерации.

Следует отметить, что в связи с отсутствием законодательного регулирования процедура налогового контроля регламентировалась положениями разного уровня подзаконных актов (инструкциями, приказами, указаниями и т.д.).

Наиболее весомыми в данном контексте были Инструкция Минфина СССР от 26.02.1991 г. № 18 «О порядке учета плательщиков налогов и других обязательных платежей»¹⁰⁵, Инструкция о порядке учета налогоплательщиков¹⁰⁶ и др. Однако, несмотря на наличие множества подзаконных актов, проблема нехватки кодифицированного нормативного документа стояла достаточно остро.

В частности, в постановлении Совета Народных Депутатов РФ от 05.12.1992 г. № 4047-1 «О ходе экономической реформы в Российской Федерации»¹⁰⁷ была отмечена необходимость создания системы государственного контроля в финансовой сфере, в том числе, в области налогообложения. В результате было принято решение об образовании Комиссии по подготовке предложений по созданию системы государственного контроля¹⁰⁸.

¹⁰⁵ См.: Инструкция Минфина СССР от 26.02.1991 г. № 18 «О порядке учета плательщиков налогов и других обязательных платежей». Официально опубликован не был // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁰⁶ См.: Приказ Госналогслужбы России от 13.06.1996 № ВА-3-12/49 «Об утверждении Инструкции о порядке учета налогоплательщиков» // БНА. 1996. № 3.

¹⁰⁷ См.: Постановление Совета Народных Депутатов РФ от 05.12.1992 г. № 4047-1 «О ходе экономической реформы в Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 51. Ст. 3005.

¹⁰⁸ См.: Постановление Президиума Верховного Совета РФ от 15.02.1993 № 4480-1, Постановление Правительства РФ от 15 февраля 1993 г. № 4480-1/98 «Об образовании Комиссии Президиума Верховного Совета Российской Федерации и Совета Министров - Правительства Российской Федерации по подготовке предложений о создании государственной системы контроля» // САПП РФ. 1993. № 9. Ст. 785.

Прослеживалась необходимость построения эффективной системы контроля государства и в других нормативных правовых актах. Например, налоговые органы были выделены в качестве органов финансового контроля в Указе Президента РФ от 25.07.1996 г. № 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации»¹⁰⁹, а чуть позже был утвержден Межведомственный совет по обеспечению своевременности и полноты поступлений в бюджет¹¹⁰.

В этом же году президент РФ подписал Указ от 18.08.1996 № 1212 «О мерах по повышению собираемости налогов и других обязательных платежей и упорядочению наличного и безналичного денежного обращения»¹¹¹, которым установил, что в целях повышения собираемости налогов за счет предотвращения уклонения от их уплаты и упорядочения наличного и безналичного денежного обращения все недоимщики по налогам и сборам осуществляют свои расчеты по совершаемым сделкам исключительно со своего расчетного счета, в том числе по сделкам, совершаемым по доверенностям от имени доверителя. Для того, чтобы налоговые органы могли обеспечивать осуществление контроля за выполнением данного Указа в части поступления налогов потребовалось принятие Постановления Президиума ВАС от 20.08.1996 № 1512/96¹¹², которым устанавливалось, что с банков в случае неисполнения (задержки исполнения) по вине банка или кредитного учреждения платежного поручения налогоплательщика на перечисление

¹⁰⁹ См.: Указ Президента РФ от 25.07.1996 г. № 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1996. № 31. Ст. 369.

¹¹⁰ См.: Постановление Правительства РФ от 02.02.1996 N 97 «О Межведомственном совете по государственному финансовому контролю, обеспечению своевременности и полноты сбора налогов и других платежей в федеральный бюджет» // Собрание законодательства РФ. 1996. № 6. Ст. 586.

¹¹¹ Указ Президента РФ от 18.08.1996 № 1212 "О мерах по повышению собираемости налогов и других обязательных платежей и упорядочению наличного и безналичного денежного обращения" // Российская газета", № 159, 22.08.1996.

¹¹² Постановление Президиума ВАС РФ от 20.08.1996 № 1512/96 по делу № 132/17 // Вестник ВАС РФ, 1996, № 11.

налогов в бюджет или во внебюджетные фонды с этого учреждения подлежит взысканию пеня.

Несмотря на то, что по мнению специалистов, положения Указа №1212 носили в основном декларативный характер, поскольку не были установлены меры ответственности за уклонение от открытия и регистрации счета недоимщика, было зафиксировано, что более четверти предприятий должников зарегистрировали счета недоимщиков в налоговом органе¹¹³.

Вопросы совершенствования финансового контроля затрагивались также и в Послании Президента РФ Федеральному Собранию РФ 1997 г., в котором говорилось, что множество и разрозненность контролирующих органов в финансовой сфере не дают возможности получения наиболее эффективного результата, вследствие чего необходимо их преобразование в единую контролируемую систему¹¹⁴. С целью реализации положений Послания Президента РФ был утвержден Комплексный план¹¹⁵ по его реализации и создана рабочая группа. Основным критерием создания системы государственного контроля было упрощение системы налогообложения и строгая регламентация взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов.

Анализ действовавшего налогового законодательства позволяет выявить ряд причин, обуславливающих неэффективность налогового контроля, в рассматриваемый период. Прежде всего это несовершенство налогового законодательства и отдельных его норм; несогласованность налогового

¹¹³ Штарев С.С. О мерах по повышению эффективности работы налоговой службы / С. С. Штарев // Финансы. - 1998. - № 5. С. 22.

¹¹⁴ См.: Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации в 1997 г. «Порядок во власти - порядок в стране (о положении в стране и основных направлениях политики Российской Федерации)»: Стенограмма / <http://www.kremlin.ru/acts/bank/36355>

¹¹⁵ См.: постановление Правительства РФ от 30.04.1997 N 495 «Об утверждении Комплексного плана действий Правительства Российской Федерации по реализации в 1997 году Послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию "Порядок во власти - порядок в стране (о положении в стране и основных направлениях политики Российской Федерации)" и Программы Правительства Российской Федерации "Структурная перестройка и экономический рост в 1997 - 2000 годах» // Собрание законодательства РФ. 1997. № 18. Ст. 2154.

законодательства и нормативных актов, принятых органами исполнительной власти, а также нечеткость формулировок правовых норм, влекущих неправильное их толкование и применение.

Следующим этапом развития налоговой системы Российской Федерации является принятие в 1998 году первой части Налогового кодекса РФ, введенной в действие с 1 января 1999 года. Многие вопросы, касающиеся регламентации процедур налогового контроля и последствий их проведения, были решены и закреплены нормами части первой Налогового кодекса РФ.

В этом же году (1998 г.) Государственная налоговая служба была переименована в Министерство Российской Федерации по налогам и сборам. Однако, несмотря на данные достижения, руководство страны продолжало поднимать вопросы об эффективности государственного финансового контроля. В частности, в своем Послании Федеральному Собранию РФ в 1999 г. Президент РФ отмечает, что сосредоточение контрольных и разрешительных функций в одних руках ведет к злоупотреблениям со стороны должностных лиц данных органов и процветанию коррупции, что недопустимо.¹¹⁶ С целью устранения указанного недостатка Президент РФ поручает Правительству РФ и Центральному банку РФ разработать единую концепцию государственного финансового контроля. По данному вопросу велись горячие споры, предлагались различные варианты, однако до сих пор концепция так и не утверждена, что говорит о нерешенности проблемы и необходимости ее скорейшего устранения.

На протяжении всего длительного исторического периода различными государственными структурами России (Минфин, МВД, Счетная палата, ФАПСИ и др.) разрабатывались направления совершенствования системы финансового контроля. Однако практически в каждом своем послании Президент РФ делал акцент на необходимость принятия более существенных

¹¹⁶ См.: Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации в 1999 г. «Россия на рубеже эпох (о положении в стране и основных направлениях политики Российской Федерации)»: Стенограмма / <http://www.kremlin.ru/acts/bank/22400>

мер по регулированию процесса государственного контроля. С целью реализации одного из Посланий в марте 2004 г. был принят Указ Президента РФ от 09.03.2004 №314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти»¹¹⁷, которым утверждена система федеральной службы, основной функцией которой стало осуществление контрольно-надзорных полномочий.

Следующий этап реформирования налоговой системы протекал в рамках административной реформы 2004 г., что еще раз подтверждает, что администрирование и контроль представляют собой единый взаимосвязанный механизм. Причин для проведения административной реформы было несколько: низкая эффективность существующей административной системы; убеждение о необходимости проведения именно административной реформы, как залога и старта последующего экономического и социального преобразования; построение конкурентоспособного государственного управления; реализация целей по достижению высокого уровня экономической стабильности страны.

Проведенные реформы показали наличие еще одной важной проблемы - коррупции. Увеличение случаев коррупции связано с тем, что была создана параллельная система деятельности: разрешительные и контрольные функции осуществлялись в рамках одного органа. Кроме того, в Российской Федерации контрольными функциями в той или иной мере были наделены органы федеральной власти, что делало сам процесс контроля усложненным, запутанным и неэффективным. В этой связи необходимо согласиться с мнением С.В. Алешина, который утверждал, что осуществление контроля есть одна из самых дорогостоящих процедур для бюджета, поскольку количество лиц, задействованных в данном процессе, - «это целая армия»¹¹⁸.

¹¹⁷ Указ Президента РФ от 09.03.2004 № 314 "О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти" // Российская газета, № 50, 12.03.2004.

¹¹⁸ Цит. по: Социально-экономические программы и технологии [Электронный ресурс] // 2003. Вып. 112. Режим доступа: <http://subscribe.ru/archive/economics.school.nfit/200310/16122106.html>

Что касается непосредственно налогового контроля, то данная проблема в полной мере была актуальна и для него. В анализируемый период налоговый контроль, помимо налоговых органов, осуществляли таможенные органы и внебюджетные фонды, при этом четкого разграничения полномочий между данными структурами не было¹¹⁹. Принятие Налогового кодекса РФ частично решило проблему разграничения полномочий: внебюджетные фонды прекратили свои полномочия по осуществлению налогового контроля, чего нельзя сказать о таможенных органах, полномочия которых выражены не совсем четко, в частности, в ст. 34 НК РФ таможенные органы отвечают за налогообложение при перемещении товаров через границу, что наделяет их определенными контрольными функциями.

В 2003 г. также были упразднены органы налоговой полиции¹²⁰, функции которой были переданы Департаменту экономических преступлений при Министерстве внутренних дел РФ. Таким образом, у органов внутренних дел имеются полномочия возбуждать уголовные дела по налоговым преступлениям при отсутствии результатов налоговых проверок. При этом у сотрудников полиции сохранилась обязанность запрашивать мнение налогового органа, прилагая к тексту запроса необходимые документы и предварительный расчет недоимки в бюджет. Но ответ «налоговиков» не имеет фактически никакого значения¹²¹.

До 2004 г. регулирование в налоговой сфере осуществляло Министерство РФ по налогам и сборам (МНС), оно несло ответственность за соблюдение законодательства участниками налоговых правоотношений, за реализацию налоговой политики государства, по сути, осуществляло организационную, управляющую, правотворческую, координационную и контрольную функции.

¹¹⁹ См.: Зуйков И. С. Налоговый контроль в условиях перехода к рыночным отношениям: Автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. М., 1996. С. 16.

¹²⁰ См.: Указ Президента РФ от 11.03.2003 N 306 «Вопросы совершенствования государственного управления в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2003. № 12. Ст. 1099.

¹²¹ См.: Хузягалиева Э.Х. Механизм налогового контроля и методы его реализации в региональной системе налогового администрирования / Дис... канд. экон. наук. М., 2010. С. 102-103.

Наличие такого количества обязанностей не могло не сказаться на эффективности их выполнения. В связи с этим, в рамках административной реформы в 2004 году Министерство Российской Федерации по налогам и сборам реорганизовано в Федеральную налоговую службу России в качестве структурного подразделения Министерства финансов РФ¹²². Таким образом, проводимая административная реформа привела к достаточно существенным изменениям в области налогового контроля. Прежде всего, был серьезно сокращен круг субъектов налогового контроля, произошло также разграничение полномочий между ними, что позволило осуществлять контроль более эффективно.

Помимо изменений в числе субъектов налогового контроля, существенному реформированию подвергся также механизм осуществления контрольных мероприятий, в частности процедура налоговых проверок¹²³. Таким образом, последний этап становления налогового контроля в России характеризуется большим количеством изменений, стремлением построения оптимальной системы налогового контроля.¹²⁴ Нельзя не отметить, что в настоящее время выстроена оптимальная схема осуществления налогового контроля. Вместе с тем, в современном законодательстве выявляется множество коллизий и пробелов, которые снижают эффективность процедур налогового контроля. Не решены проблемы коррупции, что требует дальнейших действий в отношении построения антикоррупционного механизма в налоговой сфере.

¹²² См.: приказ ФНС РФ от 14.10.2004 N САЭ-3-15/1@ «О преобразовании Министерства Российской Федерации по налогам и сборам в Федеральную налоговую службу» // Финансовый вестник. Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2004. № 22.

¹²³ См.: Федеральный закон от 27.07.2006 N 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // Собрание законодательства РФ. 2006. № 31 (ч. I). Ст. 3436.

¹²⁴ См.: Грищенко А.В. Обзор изменений правового регулирования налогового контроля в Российской Федерации в 2012-2013 гг. и перспективы развития до 2020 г. // Финансовый менеджмент. 2013. №6. С. 98-106.

В целом, российская система налогообложения и налогового контроля прошла несколько этапов, каждый из которых имел определенные особенности в соответствии с тем историческим периодом, в который осуществлялся, и политико-экономической ситуации, в рамках которой происходил. Изменение механизма налогового контроля происходило на фоне формирования всей налоговой системы и с учетом требований общего государственного финансового контроля, который был органически взаимосвязан с контролем в налоговой сфере¹²⁵.

Таким образом, проведенный анализ становления налогового контроля в России в исторической ретроспективе позволяет заключить, что качество и степень эффективности налогового контроля во многом зависит от особенностей социально-экономического строя страны на каждом историческом этапе; организационно-правовые формы налогового контроля отражают и воспроизводят особенности правовой организации государственного управления в сфере экономики; эффективность налогового контроля предопределяет способность государства решать возложенные на него задачи и функции как в области экономики, так и в сферах обороны, охраны правопорядка, осуществления социальных программ и проектов.

Результатом обзора исторических аспектов становления налогового контроля установлено, что его развитие состояло в: 1) возникновении квазиналоговых отношений, регулировавшихся произвольно, без опоры на закон; 2) восприятию органами общей компетенции налогового контроля как элемента управления средневековой экономической жизнью; 3) возложении функции налогового контроля на особых должностных лиц со специальными полномочиями и компетенцией; 4) создании специализированных органов налогового контроля, одновременно наделенных функциями по налогообложению юридических и физических лиц.

¹²⁵ См.: Якупов З. С. О развитии института налогового контроля // Инновационное развитие экономики. 2016. №3-2 (33). С. 254.

Приведенная классификация этапов развития налогового контроля в России является, по нашему мнению, наиболее актуальной, поскольку характеризует именно процесс становления и развития самой системы налогового контроля, а не государства в целом.

Проведенное исследование позволяет сделать вывод, что налоговый контроль появился в России не спонтанно, а прошел целый ряд исторических этапов, в рамках которых осуществлялось становление, функционирование, совершенствование и развитие налогового контроля в соответствии с изменениями политического и экономического устройства страны. Использование исторического метода исследования становления налогового контроля в России дает возможность использовать опыт прошлого, заимствовать удачные решения проблем, получить возможность избежать ошибок.

Исследованию административно-правового механизма налогового контроля посвящается следующая глава настоящего исследования.

ГЛАВА 2. АДМИНИСТРАТИВНО-ПРАВОВОЙ МЕХАНИЗМ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Порядок реализации контрольной правосубъектности налоговыми органами

Реализация контрольной правосубъектности налоговыми органами осуществляется через контрольные правоотношения. В теории права правоотношением принято именовать общественное отношение, в котором связь между субъектами заключается в их правах и обязанностях¹²⁶. В.В. Лазарев, С.В. Липень указывают, что правоотношение – это связь субъектов права, обладающих взаимными субъективными правами и обязанностями, возникающая на основе правовых норм и вследствие наступления определённых фактов¹²⁷. В.Н. Протасов под правоотношением понимает охраняемое государством волевое индивидуализированное общественное отношение, участники которого связаны взаимными, корреспондирующими юридическими правами и обязанностями¹²⁸. Исходя из вышеназванных определений представляется возможным выделить основные признаки правоотношения:

- 1) правоотношение – это общественное отношение;
- 2) урегулированность нормами права. Нормами права регламентируются условия возникновения, изменения, прекращения правоотношений, они являются одной из предпосылок существования правоотношений;
- 3) определенность и индивидуализированность правоотношения;

¹²⁶ Теория государства и права/ ответственный ред. доктор юридических наук, профессор Н.Г. Александров. М.: Юридическая литература, 1968. С. 526. (639 с.)

¹²⁷ Лазарев В.В., Липень С.В. Теория государства и права: учебник для вузов. М.: Издательство «Спарк», 1998. С. 290. (448 с.)

¹²⁸ Протасов В.Н. Теория права и государства. Проблемы теории права и государства. М.: Юрайт-М, 2001. С. 178. (346 с.)

4) включение интеллектуального и волевого элементов, т.е. осознанность поведения, регулируемого нормой права, способность субъекта правоотношения осознавать и руководить своими действиями;

5) основным содержанием являются права и обязанности субъектов правоотношения;

6) юридическая связь между субъектами;

7) охрана со стороны государства.

Финансовые правоотношения представляют собой отраслевой вид правоотношений и являются общественными отношениями, урегулированными нормами финансового права, участники которых выступают носителями юридических прав и обязанностей, реализующих предписания по формированию, распределению и использованию государственных и муниципальных денежных фондов¹²⁹. Налоговые правоотношения, будучи видом финансовых отношений, направлены, прежде всего, на образование публичных денежных фондов. В советский период преобладало мнение, что налоговое право является институтом финансового права¹³⁰. Позднее, в связи с кардинальными изменениями в экономике и с возрастанием роли налоговых доходов налоговое право из института финансового права трансформировалось в подотрасль финансового права¹³¹. Вместе с тем, следует отметить, что единство взглядов среди ученых о месте налогового права в системе права не достигнуто до сих пор, одни авторы высказывают мнение об отнесении налогового права к сложному институту финансового права, другие определяют налоговое право как подотрасль финансового права, обладающую отраслевыми признаками¹³², третьи полагают, что налоговое право - это самостоятельная отрасль

¹²⁹ Химичева Н.И., Покачалова Е.В. Финансовое право/ отв. ред. д.ю.н., проф. Н.И. Химичева. М.: Норма, 2007. С. 139. (464 с.)

¹³⁰ Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. М.: Юридическая литература, 1973. С. 3-12.

¹³¹ Химичева Н.И. Налоговое право. Учебник. М.: БЕК, 1997. С. 43.

¹³² Брызгалов А.В., Кудреватых С.А. К вопросу о формировании налогового права как подотрасли права // Государство и право. 2000. № 6. С. 67.

законодательства¹³³, четвертые считают, что налоговое право – это межотраслевой правовой институт, основанный на правовых нормах конституционного, гражданского, административного и финансового права¹³⁴, пятые рассматривают налоговое право как самостоятельную отрасль¹³⁵

Представляется, что нужно согласиться с мнениями ученых, относящих налоговое право к подотрасли финансового права по той причине, что оно тесно связано с развитием финансово-правовой науки и совершенствованием государственного финансово-правового регулирования экономикой страны.

При осуществлении налогового контроля уполномоченные органы государства взаимодействуют с налогоплательщиками в рамках контрольных налоговых правоотношений, являющихся организационными правоотношениями по своей правовой природе. Контрольные налоговые правоотношения призваны обеспечить реализацию налоговых правоотношений имущественного характера, направленных на обеспечение поступления денежных средств в бюджеты бюджетной системы. Контрольные налоговые правоотношения сами по себе не являются имущественными правоотношениями, так как при их непосредственном осуществлении не происходит движения денежных средств, однако они имеют крайне важное значение, обусловленное необходимостью обеспечения надлежащего исполнения фискальнообязанными лицами предусмотренных налоговым законодательством обязанностей, приводящих к аккумулированию денежных средств в публичные денежные фонды. Именно поэтому, контрольные налоговые правоотношения, на наш взгляд, представляют собой урегулированные нормами налогового и административного права

¹³³ См.: Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: Дис. ... докт. юрид. наук. Саратов, 2005. С. 9, 18. 564 с.

¹³⁴ См.: Черкаев Д.И. Административно-правовой режим регулирования налогообложения и сборов в России: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2000. 183 с.

¹³⁵ Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: Дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14: Екатеринбург, 2003. С. 231; Тихомиров Ю.А. Публичное право. Учебник. - М.: БЕК, 1995. С. 335.

общественные отношения, складывающиеся между налоговыми и иными уполномоченными органами и правообязанными субъектами, содержанием которых выступают субъективные права и юридические обязанности, реализующие содержащиеся в этих нормах предписания по осуществлению налогового контроля.

Понимание административно-правового воздействия на сферу налогообложения как гармоничное взаимодействие трех начал – администрирования, контроля и юрисдикционных мер, имеющих собственную функциональную нагрузку, позволяет предположить, что налоговый контроль есть сфера особых правоотношений, не связанных ни с распорядительством, ни с правовой охраной. Смысл налогового контроля в обеспечение администрирующих и охраняющих правопорядок должностных лиц налоговых органов актуальной информацией о ходе налогообложения юридических и физических лиц, о возможных отклонениях от установленного порядка, о степени выполнения планов госдоходов, об отчетности по налогообложению и другим контрольным точкам.

Существом налогового контроля, понимаемого как специальная управленческая процедура, состоит в формировании обязанности налогоплательщика предоставить налоговому органу полную информацию о своих налоговых обязанностях, степени их исполнения, наличии недоимки (если таковая имеется), причинах ее возникновения и по другим вопросам, интересующих налоговую инспекцию и ее должностных лиц.

Эту обязанность неправильно было бы относить к финансовым обязательствам налогоплательщика, т.к. она носит отчетливо публично-правовую природу и связана с конституционной обязанностью (ст. 57 Конституции России) по уплате налогов и споров.

Обязанности предоставить сведения об уплате налогов и сборов соответствует правообязанность конкретного (уполномоченного) налогового органа получать эту информацию, верифицировать ее, дополнять сведениями из собственных источников, использовать в случае необходимости для

осуществления мер принудительного и правоохранительного характера. Речь идет о взаимосвязи права получать информацию и одновременно обязанности ее сбора и обработки в целях управления процессом налогообложения. Есть основания считать, что здесь мы имеем дело именно с правообязанностью – контрольные полномочия уголовных органов есть «право знать», но и «обязанность знать» о положении дел, в частности, на предприятии налогоплательщика. Этим, скорее всего, объясняется разнообразие форм, методов, способов осуществления налогового контроля, изложенное выше. При этом, вряд ли правильно сужать цель получения этой информации только задачей правовой охраны, как это делают Е.Л. Васянина и С.В. Запольский¹³⁶. Думается, экономическая сторона налогообложения не должна игнорироваться в целях обеспечения полноты информированности налоговых органов о хозяйственно-финансовых процессах, текущих на подконтрольных предприятиях и организациях.

Налоговый контроль представляет собой комплексное правовое явление, обладающее общностью с контролем и надзором – институтом административного права. Поскольку налоговый контроль относится и к системе административного контроля в целом¹³⁷, то данный вид правоотношений регулируется нормами налогового и административного права. Контрольные налоговые правоотношения являются управленческими правоотношениями, основная функция которых – обеспечить надлежащее исполнение налоговых правоотношений имущественного характера, связанных с процессом уплаты налогов. Контрольные налоговые правоотношения имеют административно-правовую природу, поэтому им свойственны характерные для административно-правовых отношений признаки:

- 1) государственно-властный характер правоотношения;

¹³⁶ Запольский С.В., Васянина Е.Л. Финансовое право России: Контуры будущего. М.2025. С.148.

¹³⁷ Лобачев А.А., Николаева Т.А., Прокошин М.С. Налоговый контроль как элемент системы административного контроля // Современное право. 2020. № 9. С. 45-50.

- 2) обязательное участие уполномоченного государственного органа;
- 3) возникновение по инициативе уполномоченного органа;
- 4) наступление ответственности перед государством в целом.

Вместе с тем контрольные налоговые правоотношения имеют и специфические, характерные только для данного вида правоотношений, признаки:

1) контрольные налоговые отношения особенны по содержанию – они могут возникать только при осуществлении контроля за соблюдением фискальнообязанными лицами обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, то есть только в сфере осуществления налогового контроля;

2) контрольные налоговые правоотношения имеют особенный субъектный состав, а именно, с одной стороны, обязательным субъектом контрольных налоговых правоотношений будет являться налоговый или таможенный орган, с другой стороны, участником контрольного налогового правоотношения может являться любое физическое лицо или организация, деятельность которых может приводить к возникновению объекта налогообложения и налоговой азы по любому из российских налогов;

3) в рамках контрольных налоговых правоотношений информация может поступать не только от второго субъекта контрольных налоговых правоотношений, но и из других источников (например, контрагента налогоплательщика, свидетелей);

4) субъекты контрольных налоговых правоотношений не находятся в организационной подчиненности по отношению друг к другу;

5) субъекты контрольных налоговых правоотношений связаны между собой коррелятивными связями, так как контрольным полномочиям уполномоченного государственного органа (налогового или таможенного органа) всегда корреспондирует некая обязанность и, в перспективе, ответственность подконтрольного субъекта;

6) жёсткое определение полномочий контролирующего уполномоченного государственного органа, а также пределов его компетенции в налоговом законодательстве. Как указывала Е.В. Шорина, в контрольном правоотношении «праву одной стороны проверять законность и целесообразность управленческой деятельности, фактическое исполнение принятых решений и даваемых заданий корреспондирует обязанность другой - создавать нужные для этого условия, выполнять требования контролирующего органа. В свою очередь, проверяемый орган государственного управления, его руководитель вправе требовать, чтобы проводимый за их работой контроль не выходил за рамки полномочий, установленных для проверяющего органа или лица законодательством»¹³⁸;

7) возникновение контрольных налоговых правоотношений обусловлено инициативой государства в лице уполномоченных органов (налоговых и таможенных органов), только в случае налогового мониторинга инициатива будет исходить от фискальнообязанного лица;

8) контрольные налоговые правоотношения являются организационными по своей правовой природе, что означает, что они направлены на обеспечение реализации имущественных налоговых правоотношений, связанных с обеспечением поступления денежных средств в бюджеты бюджетной системы;

9) реализация контрольных налоговых правоотношений происходит только в формах, предусмотренных и строго регламентированных налоговым законодательством.

В теории права и в теории финансового права в зависимости от характера финансово-правовых норм выделяют материальные и процессуальные правоотношения. В связи с этим, следует проанализировать возможность отнесения контрольных налоговых правоотношений к процессуальным налоговым правоотношениям. Н.И. Химичева указывала, что «через

¹³⁸ Шорина Е.В. Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР. М., 1981. С. 43-44.

материальные финансовые правоотношения реализуются права и обязанности субъектов по получению, распределению и использованию определенных финансовых ресурсов. В процессуальных финансовых правоотношениях выражается юридическая форма, в которой происходит получение государством в свое распоряжение финансовых ресурсов, их распределение и использование»¹³⁹, то есть процессуальные правоотношения являются формой процесса реализации прав и обязанностей субъектов. Как отмечает Ю.А. Крохина, процессуальные правоотношения отражают юридическую форму аккумуляции, распределения и использования государственных (муниципальных) денежных фондов, являются вторичными и гарантирующими (обеспечивающими) относительно материальных правоотношений¹⁴⁰. Как отмечал И.А. Галаган, «любые процессуальные формы - процессуальные отрасли, процессуальные институты или даже отдельные процессуальные нормы в тех материальных отраслях, где объективизация процессуальных форм не получила другого выражения, - характеризуются своей относительной самостоятельностью, своим особым предметным содержанием, обусловливаемым спецификой соответствующих материально-правовых отношений, обеспечить реализацию которых эти процессуальные формы призваны»¹⁴¹.

О процессуальном характере контрольной деятельности уполномоченных органов свидетельствуют следующие обстоятельства:

1) в рамках осуществления налогового контроля налоговыми и таможенными органами проводится постадийная правоприменительная деятельность, основанная на нормах налогового законодательства, позволяющая давать точную юридическую квалификацию деяниям (действиям или бездействиям) фискальнообязанных лиц;

¹³⁹ Финансовое право. М., 1995. С. 36-37.

¹⁴⁰ Крохина Ю.А. Финансовое право России: учебник. М.: Норма: ИНФРА-М, 2024. С. 102.

¹⁴¹ Процессуальные нормы и отношения в советском праве : (В "непроцессуал. отраслях") / [И. А. Галаган, А. П. Глебов, В. С. Основин и др.; Науч. ред. И. А. Галаган]. Воронеж : Изд-во Воронеж. ун-та, 1985. С. 4.

2) налоговый контроль реализуется только в форме деятельности уполномоченных государственных органов (налоговых и таможенных органов);

3) деятельность по осуществлению налогового контроля осуществляется в отношении конкретных заранее определенных лиц, за которыми на нормативном уровне закреплён определённый набор прав и обязанностей;

4) контрольная деятельность завершается принятием индивидуального ненормативного правового акта в виде решения о привлечении к ответственности или отказе привлечения к ответственности;

5) налоговым законодательством жёстко регламентирована содержательная составляющая деятельности уполномоченных государственных органов при осуществлении налогового контроля - порядок, сроки, возможные формы и методы налогового контроля.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что контрольные налоговые правоотношения являются процессуальными правоотношениями по своей правовой природе.

Осуществление государственной налоговой политики опирается на господствующее в этой стране и юрисдикции соотношение власти и общества в целом, власти и экономической деятельности, в особенности.

Анализ становления налогового контроля, проведенный выше, показывает, что правовое регулирование во многом предопределяется степенями экономической свободы, правовой культуры, демократизма в регулировании общественной жизни. От неприкрытого насилия и диктата в области налогов и сборов общество постепенно переходит к уважению налогоплательщиков и защите их имущественных прав и интересов. Этот процесс во многом связан со «смягчением административного воздействия и расширением применения нормативного регулирования финансово-правовыми инструментами, появлением категории налоговых обязательств, правовых средств судебной защиты интересов налогоплательщиков.

В рамках этого процесса изменяется роль административного права, призванного во-первых, организовать процесс налогообложения, увязав его с изменяющейся общей экономической политикой; во-вторых, содействовать изменяющимся и усложняющимся правилам налогообложения как такового; в-третьих, создать организационную основу для расширения целей налоговой политики, дополнению ее стимулирующими экономическое развитие элементами, а также обеспечения финансовой безопасности государства. Административно-правовое регулирование, взаимодействуя с финансово-правовым регулированием восполняет объективный, труднопреодолимый недостаток – отсутствие у налогоплательщика встречного удовлетворения, присутствующее в других сферах имущественных отношений и в этом смысле неотъемлемо от государственной налоговой политики.

Этой и другим отмеченным выше целям служит и создание системы налоговых органов и наделения их властно- распорядительной компетенцией как органов исполнительной власти , «сопровождающих» возникновение и исполнение налоговых обязанностей и отношений, связанных с отчетностью об их выполнении.¹⁴²

Вопрос о структуре правоотношения в теории права является дискуссионным, так как некоторые ученые, признавая наличие таких элементов как субъекты и объект правоотношения, до настоящего времени не могут прийти к единой точке зрения относительно содержания правоотношения. Некоторые утверждают, что наряду с юридическим содержанием правоотношения – субъективными правами и юридическими обязанностями следует выделять и материальное содержание правоотношения – фактическое правомерное поведение, которым реализуются права и обязанности¹⁴³. Однако все же наиболее устоявшейся является точка зрения о

¹⁴² См. Зырянов С.М. Государственный контроль (надзор). М. Контракт. 2023. С. 63-70.

¹⁴³ Например, см. Протасов В.Н. Теория права и государства. Проблемы теории права и государства. М.: Юрайт-М, 2001. С. 179.

том, что основными составными элементами структуры правоотношения являются:

- 1) субъекты правоотношения,
- 2) объекты правоотношения,
- 3) содержание правоотношения¹⁴⁴.

Названные составные элементы структуры правоотношения представляется необходимым рассмотреть в привязке к контрольным налоговым правоотношениям.

Субъекты правоотношения. Субъекты правоотношений – это физические лица или организации, которые на основании норм права могут быть участниками правоотношений, носителями субъективных прав и обязанностей¹⁴⁵. Субъект правоотношения уже категории субъекта права. Необходимо обладание правосубъектностью, что является предпосылкой для возможности стать участником определенного правоотношения.

Категории правоспособности и дееспособности берут свое начало из гражданского законодательства. Правоспособность физических лиц наступает с момента рождения, у организаций – с момента образования. Полная дееспособность физических лиц по общему правилу наступает с 18-летнего возраста, у организаций – с момента образования. Деликтоспособность – способность лица нести ответственность за совершенные правонарушения, определяемая исходя из тяжести последствий, охватываемых сознанием правонарушителя. В уголовном, административном, налоговом праве, по общему правилу, ответственность наступает по достижении 16 лет¹⁴⁶.

¹⁴⁴ Лазарев В.В., Липень С.В. Теория государства и права: учебник для вузов. М.: Издательство «Спарк», 1998. С. 290.

¹⁴⁵ Лазарев В.В., Липень С.В. Теория государства и права: учебник для вузов. М.: Издательство «Спарк», 1998. С.293.

¹⁴⁶ Лобачев А.А. Практика привлечения к ответственности за налоговые правонарушения / XVI Международный научный семинар студентов, магистрантов и аспирантов с применением системы видеоконференцсвязи «Современные проблемы финансового права» юридического факультета ГрГУ им. Янки Купалы, 15.05.2023.

Субъектами налоговых контрольных отношений выступают налоговые и иные уполномоченные органы, правообязанные субъекты, налоговые агенты, банки, платежные агенты.

Налоговые органы входят в систему федеральных органов исполнительной власти Российской Федерации и составляют единую централизованную систему органов, состоящую из федерального органа исполнительной власти (Федеральная налоговая служба России) и территориальных органов. Налоговые органы Российской Федерации имеют собственную структуру, осуществляют контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов, страховых взносов. Налоговые органы Российской Федерации одновременно являются органами государственной власти и юридическими лицами.

Права и обязанности налоговых органов закреплены, прежде всего, законом Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»¹⁴⁷; Налоговым кодексом Российской Федерации¹⁴⁸, постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе»¹⁴⁹.

Детальный анализ главы 14 НК РФ позволяет сделать вывод о том, что налоговые органы проводят комплекс административно-охранительных мер, направленных на соблюдение законодательства о налогах и сборах. Порядок применения мер регулируется положениями НК РФ, устанавливающими регулирование соответствующих административных процедур, а также иных

¹⁴⁷ Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»// Ведомости СНД и ВС РСФСР", 11.04.1991, № 15, ст. 492.

¹⁴⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ// Собрание законодательства РФ", N 31, 03.08.1998, ст. 3824.

¹⁴⁹ Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе»// Собрание законодательства РФ, 04.10.2004, № 40, ст. 3961.

подзаконных нормативных правовых актах, принимаемых уполномоченным органом.

В частности, административно-распорядительный характер носят следующие процедуры:

- 1) регистрация, постановка на налоговый учет, снятие организации с налогового учета;
- 2) порядок присвоения идентификационного номера налогоплательщика;
- 3) порядок доступа на территорию или в помещение налогоплательщика должностных лиц налоговых органов;
- 4) порядок проведения осмотра территорий, помещений лица, в отношении которого проводится налоговая проверка;
- 5) порядок истребования необходимых документов;
- 6) порядок планирования налоговых доходов;
- 7) порядок предоставления льгот и изъятий (налоговых расходов).

Перечисленные процедуры носят административно-распорядительный характер, направлены на охрану интересов государства и непосредственно не связаны с вмешательством в экономическую деятельность подконтрольного лица. Применение названных процедур носит повторяющийся, циклический характер.

Нормы налогового законодательства зачастую содержат отсылочные нормы к административным регламентам, приказам, ФНС России. Они имеют форму административного нормативного правового акта, утверждаемого Минфином России. В частности, особенности учета в налоговых органах физических лиц - иностранных граждан и лиц без гражданства регламентируются приказом ФНС России от 18.08.2025 № ЕД-7-14/728@ «Об утверждении Особенности учета в налоговых органах физических лиц -

иностранных граждан и лиц без гражданства»¹⁵⁰, особенности учета в налоговых органах крупнейших налогоплательщиков регламентируются приказом ФНС России от 18.08.2025 № ЕД-7-14/727@ «Об утверждении Особенности учета в налоговых органах крупнейших налогоплательщиков»¹⁵¹.

Кроме вышеперечисленного, в главе 14 НК РФ закрепляется порядок осуществления административно-юрисдикционных полномочий налоговых органов при осуществлении налогового контроля:

- 1) порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях;
- 2) порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки;
- 3) порядок производства по делу о налоговых правонарушениях;
- 4) порядок исполнения решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Таким образом, основными критериями разграничения налоговых и административных отношений в сфере осуществления налогового контроля является непосредственное содержание этих отношений и их связь с движением денежных средств в рамках процесса исполнения налоговой обязанности. Налоговые отношения связаны с движением денежных средств, административные отношения опосредуют нематериальные процессы и процедуры при осуществлении налогового контроля.

Важной чертой налоговых органов как субъектов налогового контроля является разграничение контрольных полномочий между различными налоговыми органами по принципу территориального распределения

¹⁵⁰ Приказ ФНС России от 18.08.2025 N ЕД-7-14/728@ «Об утверждении Особенности учета в налоговых органах физических лиц - иностранных граждан и лиц без гражданства»// Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 28.01.2026

¹⁵¹ Приказ ФНС России от 18.08.2025 № ЕД-7-14/727@ «Об утверждении Особенности учета в налоговых органах крупнейших налогоплательщиков»// Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 26.01.2026

полномочий, в зависимости от особенностей контролируемого субъекта и специфики вида контрольной деятельности.

Деятельность таможенных органов в рамках налогового контроля строго ограничена осуществлением контроля за отдельными видами налогов и сборов (например, НДС, акцизы), уплачиваемыми при пресечении таможенной границы Таможенного союза, поэтому проведение контрольных процедур в сфере налогообложения составляет лишь часть контрольной деятельности таможенных органов. Полномочия Федеральной таможенной службы распространяются на все таможенные платежи: ввозная таможенная пошлина, вывозная таможенная пошлина, НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию, акцизы по подакцизным товарам, взимаемые при ввозе этих товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Специальные полномочия таможенных органов регламентированы статьей 34 НК РФ: таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов при взимании налогов и сборов при пересечении товаров через таможенную границу; должностные лица таможенных органов несут обязанности, предусмотренные для должностных лиц налоговых органов, а также иные обязанности в соответствии с таможенным законодательством.

Кроме того, при осуществлении налогового контроля могут принимать участие и органы внутренних дел¹⁵². По запросу налоговых органов они могут обеспечивать безопасность сотрудников налоговых органов при выездных налоговых проверках и возбуждать уголовные дела в пределах своей компетенции. Кроме того, органы внутренних дел осуществляют организацию и непосредственное осуществление оперативно-розыскной деятельности, профилактику налоговых преступлений, подготавливают материалы для возбуждения следователем Следственного комитета России уголовных дел за

¹⁵² Соглашение о взаимодействии между Министерством внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой службой (утв. МВД России N 1/8656, ФНС России N ММВ-27-4/11 13.10.2010)// Документ опубликован не был.

совершение налоговых преступлений и осуществляют их дальнейшее сопровождение.

Таким образом, налоговым и иным уполномоченным органам как субъектам налогового контроля свойственны следующие признаки:

- 1) нормативными правовыми актами они наделены полномочиями по осуществлению налогового контроля;
- 2) они имеют право осуществлять квалификацию действий правообязанных субъектов как правомерных или противоправных с возможностью последующего привлечения к ответственности лиц, нарушивших требования действующего законодательства;
- 3) присутствует территориальное, предметное разделение компетенции территориальных налоговых органов с четким разделением подконтрольных правообязанных субъектов;
- 4) нормативно регламентированы процедуры сбора, запроса, обработки информации, истребуемой у правообязанных субъектов.

Правообязанными субъектами являются налогоплательщики – физические лица и организации. Правовой статус данной категории субъектов налогово-контрольных правоотношений специфичен тем, что у них преобладают обязанности в сфере налогового контроля, направленные на претерпевание и, в некоторых случаях, активное участие в проводимых в отношении них контрольных мероприятий. Максимальная формализованность и упорядоченность прав и обязанностей как контролирующих субъектов, так и подконтрольных субъектов является залогом успешного и эффективного осуществления налогового контроля.

Специфичность правового статуса налоговых агентов, банков, платежных агентов заключается в том, что на них в императивном порядке налоговым законодательством возложен ряд обязанностей, которые превращают их из обычных субъектов налогового права в участников некоторых контрольных налоговых правоотношений. Например, пунктом 1.1.

статьи 86 Налогового кодекса Российской Федерации¹⁵³ установлена обязанность банка сообщить в налоговый орган по месту своего нахождения информацию об открытии или о закрытии счета, вклада, об изменении реквизитов счета, вклада организации, индивидуального предпринимателя, физического лица.

Объектом правоотношений является реальное благо, на достижение, использование или охрану которого направлена реализация субъективных прав и обязанностей участников правоотношения¹⁵⁴. Традиционно объектами правоотношений могут быть материальные блага, нематериальные ценности, действия субъектов правовых отношений или результаты этих действий. Применительно к контрольным налоговым правоотношениям основным объектом такого рода правоотношений выступают действия подконтрольных лиц, заключающиеся в необходимости обеспечения надлежащего и своевременного исполнения налоговой обязанности и поступления денежных средств в публичные денежные фонды.

Содержание правоотношения формируют субъективные права и юридические обязанности. Субъективное право представляет собой меру возможного поведения управомоченного лица. Субъективные права включают в себя правомочия трех видов: правомочие на собственные действия, правомочие на чужие действия, правомочие в виде притязания. Последнее представляет собой продолжение правомочия на чужие действия в случае несовершения обязанным лицом определенных действий. Юридическая обязанность – мера должного поведения конкретного обязанного лица. Юридическая обязанность может выражаться в: 1) воздержании от совершения запрещенных действий, то есть пассивном поведении, направленном на предоставление возможности реализации субъективных прав другого участника правоотношения, 2) совершении

¹⁵³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ// Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824.

¹⁵⁴ Лазарев В.В., Липень С.В. Теория государства и права: учебник для вузов. М.: Издательство «Спарк», 1998. С.298.

определенных действий, то есть активном поведении, направленном на обеспечение реализации субъективных прав другого участника правоотношения.

Права и обязанности налоговых органов в рамках контрольных налоговых правоотношений следующие.

Осуществление учета налогоплательщиков. Физические лица и организации подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, по месту принадлежащих физическим лицам и организациям недвижимого имущества и транспортных средств, а также по иным основаниям, предусмотренным налоговым законодательством. Порядок постановки на учет, снятия с учета в налоговых органах организаций и физических лиц регламентируется статьей 84 Налогового кодекса Российской Федерации¹⁵⁵. Налоговый учет имеет общеобязательный характер и осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми связано возникновение налоговой обязанности по уплате того или иного налога. Налоговый учет является основой для ведения единого государственного реестра налогоплательщиков.

Постановка на учет организации происходит одновременно с регистрацией новой организации. Срок регистрации и постановки на налоговый учет составляет максимально три рабочих дня с даты получения налоговым органом документов. Постановка на учет обособленного подразделения зависит от его вида: филиал (представительство) или другое обособленное подразделение. Инспекция по месту нахождения филиала или представительства поставит его на учет, когда информация о нем появится в ЕГРЮЛ. Для этого необходимо сообщить в регистрирующий налоговый орган о создании филиала (представительства). В течение пяти рабочих дней сведения о нем будут внесены в реестр. Для постановки на учет иного

¹⁵⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ//Собрание законодательства РФ", № 31, 03.08.1998, ст. 3824.

обособленного подразделения необходимо в течение месяца после создания подразделения сообщить об этом в инспекцию, в которой стоит на учете головная организация. Особенности учета в налоговых органах крупнейших налогоплательщиков регламентированы приказом Минфина России от 25.02.2021 № 26н «Об утверждении Особенности учета в налоговых органах крупнейших налогоплательщиков»¹⁵⁶.

Постановка на учет в налоговом органе по месту нахождения недвижимого имущества происходит после получения информации от Росреестра. Постановка на учет в налоговом органе по месту нахождения транспорта происходит после того, как в налоговый орган поступят сведения из ГИБДД или другого регистрирующего органа о факте регистрации транспортного средства.

Осуществление сбора, систематизации и анализа сведений и информации о правообязанных субъектах. В рамках осуществления налогового контроля налоговые органы осуществляют:

- запрос документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, а также пояснений и документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность исчисления и уплаты налогов¹⁵⁷;
- проверки документов, связанных с исчислением и уплатой обязательных платежей;
- получение необходимых объяснений, справок и сведений по вопросам, возникающим при проверках, за исключением сведений, составляющих коммерческую тайну;

¹⁵⁶ Приказ Минфина России от 25.02.2021 № 26 «Об утверждении Особенности учета в налоговых органах крупнейших налогоплательщиков»// Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 04.06.2021

¹⁵⁷ Лобачев А.А. Порядок получения документов (информации) налоговыми органами // Образование и право. 2017. № 7. С. 86-94.

- обследование при осуществлении своих полномочий производственных, складских, торговых и иных помещений организаций и граждан;
- выемку документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений;
- вызов в налоговые органы для дачи пояснений налогоплательщиков в связи с уплатой ими налогов;
- вызов в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-то факты или обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля.

При выявлении признаков нарушения налогового законодательства налоговые органы осуществляют квалификацию совершенных правообязанным лицом противоправных действий и привлекают такое лицо к ответственности в установленном законом порядке. Квалификация совершенного противоправного деяния предполагает установление всех элементов состава опущенного правообязанным лицом правонарушения: установление субъекта, объекта, объективной и субъективной сторон как элементов состава правонарушения. Все элементы состава правонарушения должны быть оценены в совокупности, отсутствие хотя бы одного их элементов состава правонарушения не позволяет привлечь лицо к ответственности¹⁵⁸.

После осуществления квалификации деяния по соответствующему составу налогового или административного правонарушения, налоговыми органами применяются меры воздействия (например, штраф, пени) к правообязанному лицу, нарушившему положения законодательства о налогах и сборах.

¹⁵⁸ Лобачев А.А. Понятие налогового правонарушения // Ученые труды Российской академии адвокатуры и нотариата. 2015. № 1(36). С. 89-95.

Административно-правовая сущность налогового контроля заключается в опосредовании налогового контроля административными методами и процедурами. Налоговый контроль начинается с процесса постановки на учет налогоплательщиков, в рамках которого государство в лице уполномоченного органа присваивает налогоплательщику определенный номер для удобства последующего контроля. Административно-правовыми механизмами происходит активация налоговой обязанности налогоплательщика по исполнению налоговой обязанности при появлении объекта налогообложения и формировании налоговой базы. Процесс налогового контроля, во многом основанный на риск-ориентированном подходе позволяет выявлять отклонения в финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и не допускать совершения нарушений и преступлений. Результаты осуществления налогового контроля используются для своевременного привлечения к ответственности нарушителей налогового законодательства.

Налоговый контроль служит одним из наиболее эффективных инструментов информационного обеспечения государства. Наряду с ролью налогового контроля по проверки правильности и своевременности уплаты обязательных платежей в бюджеты бюджетной системы, целевая направленность налогового контроля обеспечивает возможность формирования массива данных о деятельности подконтрольных лиц. Благодаря процессу цифровизации, в рамках которого были созданы электронные дистанционные каналы передачи информации - Личный кабинет налогоплательщика, электронный документооборот, запущены в использование онлайн-кассы, налоговые органы получили возможность получать информацию о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, по сути, в режиме реального времени. Поскольку налоговый контроль охватывает всех налогоплательщиков, то масштабы получаемой информации и данных огромны. При этом, на основе анализа полученной информации, возможно осуществлять корректировку основных направлений налоговой политики и осуществлять прогнозирование налоговых

поступлений в бюджеты бюджетной системы. Таким образом, можно сделать вывод, что административно-правовое регулирование налогового контроля способствует постепенной трансформации налогового контроля в аналитическую систему, оказывающую важную роль в планировании и принятии управленческих решений.

Включение в Налоговый кодекс РФ развернутой регламентации налогового контроля (раздел V глава 14 НК РФ) не только выполняет правовосполнительную роль в аспекте общего законодательства о контроле и надзоре и уравнивает налоговый контроль с другими инструментами налогового права, но и разграничивает налоговый контроль и налоговую юрисдикцию (раздел VI НК РФ) как взаимозависимую, но не единую правоохранительную деятельность.

Кроме того, налоговый контроль служит одним из наиболее эффективных инструментов в системе обеспечения экономической безопасности государства. Именно благодаря качественному осуществлению налогового контроля стало возможным эффективно выявлять и пресекать совершение налоговых правонарушений и преступлений. Смещение акцента на предварительный и текущий контроль позволили обнаруживать признаки противоправных операций на самых ранних этапах до того, как будет нанесен ущерб. Документальное оформление итогов проведения налогового контроля в отношении налогоплательщиков служит важным источником информации при доказывании факта совершения налогового правонарушения или преступления. Кроме того, налоговые органы осуществляют взаимодействие с МВД и ФСБ, что позволяет оперативно передавать информацию для возбуждения уголовных дел при обнаружении признаков состава налоговых преступлений (ст. 198-199.2 УК РФ).

Таким образом, в рамках контрольно-налоговых отношений происходит проверка соблюдения налогового законодательства правообязанными лицами в целом, ввиду проверки качества ведения учета объектов налогообложения, обеспечения правильного исчисления, своевременного и полного внесения

налогов и сборов в бюджеты бюджетной системы исходя из реально сформировавшейся налоговой базы, происходит предупреждение совершения нарушений законодательства о налогах и сборах за счет устранения выявленных нарушений, а также наложения санкций в виде привлечения к налоговой или административной ответственности.

Правам и обязанностям налоговых органов корреспондируют права и обязанности налогоплательщиков в рамках контрольных налоговых правоотношений:

- представлять документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов налоговым органам;
- представлять в установленном порядке и в установленные сроки налоговые декларации, уведомления об исчисленных суммах налогов, авансовых платежей по налогам, сборам, страховым взносам;
- выполнять законные требования налоговых органов об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах;
- не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;
- обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета в течении 5 лет;
- требовать от должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков
- не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие настоящему Кодексу или иным федеральным законам;
- на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов.

При этом необходимо отметить, что в содержании контрольных налоговых правоотношений присутствует и ряд ограничений. Такие ограничения, прежде всего, затрагивают проверяемые периоды,

продолжительность контрольных мероприятий, цели и время проведения контрольных мероприятий. Существование контрольных налоговых правоотношений поддерживает режим законности со стороны всех его участников¹⁵⁹. Налоговые органы вправе контролировать соответствие действий правообязанных лиц лишь нормам налогового законодательства, проверка целесообразности финансово-хозяйственной деятельности не может являться содержанием контрольного налогового правоотношения. Не допускает сбор и анализ информации о правообязанных лицах, полученной в нарушение положений Конституции РФ и налогового законодательства. Налоговое законодательство предусматривает наличие института налоговой тайны, режим которой является общеобязательным: требование о сохранении налоговой тайны содержится в статье 102 НК РФ. Кроме того, при реализации контрольных налоговых правоотношений не допускается причинение неправомерного вреда проверяемым лицам, их представителям или имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении. Налогоплательщикам имеют право на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов и неправомерными действиями или бездействиями их должностных лиц. Если же действия налогового органа были правомерными, то понесенные правообязанными лицами и расходы, вызванные такими действиями, возмещению, по общему правилу, не подлежат. Также налоговое законодательство содержит перечень оснований, при которых возможно проведение повторных налоговых проверок¹⁶⁰. В иных случаях, кроме прямо установленных, проведение повторных налоговых проверок не допускается.

Возникновение, изменение, прекращение контрольных налоговых правоотношений возникает на основе юридических фактов.

¹⁵⁹ Лобачев А.А. Судебная практика по делам о защите свободы экономической деятельности (на примере налоговых споров) // Право и государство: теория и практика. 2014. № 12(120). С. 48-58.

¹⁶⁰ См. п. 10 статьи 89 НК РФ

Юридические факты – действия – это поведение субъектов, которое отвечает их воле и желаниям. Если такое поведение соответствует требованиям законодательства, то его именуют правомерным, если же речь идет о нарушении норм финансового законодательства, то такое поведение будет именоваться противоправным.

Юридические факты – события – это те обстоятельства, которые не зависят от воли субъекта. В совокупности с правомерными действиями юридические факты – события могут играть роль зависимого явления по отношению к действиям.

Юридическими фактами, порождающими возникновение контрольных налоговых отношений, являются:

- план контрольных мероприятий, составленный налоговыми органами,
- проведение внеплановых проверок в случаях выявления признаков нарушения законодательства о налогах и сборах,
- вступление правообязанного лица в процедуру налогового мониторинга, следствием чего является осуществление в постоянном режиме текущего контроля показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика,
- выявление фактов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений вне рамок проведения проверки.

По результатам реализации контрольных налоговых правоотношений уполномоченные государственные органы составляют правоприменительные акты индивидуального характера. Окончание налоговой проверки завершается, по общему правилу, составлением акта о проведенной проверке, после истечения срока на подачу возражений налогоплательщиком и проведения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, руководителем налогового органа или его заместителем составляется решение о привлечении к ответственности или об отказе в привлечении к ответственности.

В ходе налогообложения администрирование преследует цель обеспечения соответствия статуса налогоплательщика обязанностям юридических и физических лиц, налоговый контроль направлен на обеспечение достоверности информации о сделках, операциях и статусе отдельного налогоплательщика, а налоговая юрисдикция - к приведению фактического финансового положения налогоплательщика в соответствие с требованиями законодательства.

Организационными формами существования контрольных налоговых правоотношений являются существующие виды проверок (камеральная и выездная налоговые проверки), налоговый мониторинг и предпроверочный анализ состояния дел налогоплательщика.

Таким образом, контрольные налоговые правоотношения, на наш взгляд, представляют собой урегулированные нормами налогового права общественные отношения, складывающиеся между налоговыми и иными уполномоченными органами и правообязанными субъектами, содержанием которых выступают субъективные права и юридические обязанности, реализующие содержащиеся в этих нормах предписания по осуществлению налогового контроля. Налоговый контроль представляет собой комплексное правовое явление, обладающее общностью с контролем и надзором – институтом административного права.

Выявлено, что основными составными элементами структуры контрольных налоговых правоотношений являются: 1) субъекты правоотношения, 2) объекты правоотношения, 3) содержание правоотношения.

Установлено, что субъектами налоговых контрольных отношений выступают налоговые и иные уполномоченные органы, правообязанные субъекты, налоговые агенты, банки, платежные агенты. Выявлено, что основным объектом контрольных налоговых правоотношений выступают фискальные материальные права государства, заключающиеся в необходимости обеспечения надлежащего и своевременного исполнения

налоговой обязанности и поступления денежных средств в публичные денежные фонды. Проанализировано, что в рамках контрольных налоговых правоотношений происходит проверка соблюдения правообязанными лицами налогового законодательства в целом, ввиду проверки качества ведения учета объектов налогообложения, обеспечения правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджеты бюджетной системы исходя из реально сформировавшейся налоговой базы, происходит предупреждение совершения нарушений законодательства о налогах и сборах за счет устранения выявленных нарушений, а также наложения санкций в виде привлечения к налоговой или административной ответственности. При этом необходимо отметить, что в содержании контрольных налоговых правоотношений присутствует и ряд ограничений. Такие ограничения, прежде всего, затрагивают проверяемые периоды, продолжительность контрольных мероприятий, цели и время проведения контрольных мероприятий.

2.2. Организационно-правовые формы и методы осуществления налогового контроля

Деятельность налоговых органов управленческого характера по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах реализуется с использованием форм и методов налогового контроля. Научная дискуссия по поводу соотношения категорий «форма налогового контроля» и «метод налогового контроля» до настоящего времени продолжается, так как на нормативном уровне и в подзаконных нормативных правовых актах четкого разграничения данных категорий не предусмотрено. В пункте 1 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации указано, что налоговый

контроль проводится посредством налоговых проверок, получения объяснений, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода, а также в других формах¹⁶¹.

Анализ данной нормы права позволяет сделать вывод, что перечень форм налогового контроля не является закрытым, так как прямо предусматривается возможность существования «иных форм» налогового контроля. К формам налогового контроля отнесены налоговые проверки, получение объяснений фискально обязанных лиц, проверка данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий. При этом следует отметить, что в пункте 24 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 57 отмечено, что осмотр помещений и территорий, названный в пункте 1 статьи 82 НК РФ, не может рассматриваться в качестве самостоятельной формы налогового контроля¹⁶². Исходя из этого, учитывая подход, предложенный Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации, представляется возможным сделать вывод о том, что в данном пункте статьи 82 НК РФ не все перечисленные мероприятия можно отнести именно к формам налогового контроля.

При исследовании вышеназванной правовой нормы НК РФ Д.Е. Нелюбин еще в 2003 году высказался о том, что «наряду с указанием одной из форм налогового контроля - проверки, в статье в качестве форм налогового контроля необоснованно обозначаются: его отдельные методы - получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли); один из видов проверки - проверка данных учета и отчетности»¹⁶³.

¹⁶¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ// Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824.

¹⁶² Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации"// Документ опубликован не был. Доступ из СПС «Консультант Плюс»

¹⁶³ Нелюбин Д.Е. Система налогового контроля в Российской Федерации: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования. Дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.14. Москва, 2003. С 107.

Несмотря на то, что в данную норму несколько раз вносились изменения с 2003 года, тем не менее, в основном акте, регулирующем порядок осуществления налогового контроля, так и не было произведено четкого разграничения форм и методов налогового контроля, хотя, как было отмечено Конституционным судом Российской Федерации, «необходимость нормативного обеспечения реализации контрольной функции государства в сфере налогообложения вытекает из Конституции Российской Федерации. <...> Права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, формы и методы налогового контроля отнесены к общим принципам налогообложения и сборов в Российской Федерации»¹⁶⁴, а, следовательно, как подходы к разграничению форм и методов налогового контроля должны быть закреплены в НК РФ.

Обратимся к терминологическим истокам понятий «форма налогового контроля» и «метод налогового контроля». Поскольку большинством авторов и нами разделяется подход, что налоговый контроль является одним из видов государственного контроля и разновидностью государственного финансового контроля¹⁶⁵, то представляется возможным обратиться к категориям «форма финансового контроля» и «метод финансового контроля». Обращение к финансовому праву в данном контексте позволит более ясно прояснить сущность данных категорий для целей исследования налогового контроля.

В словаре С.И. Ожегова и Н.Ю. Шведовой форма – это «способ существования содержания, неотделимый от него и служащий его

¹⁶⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 N 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева»// Собрание законодательства РФ", 26.07.2004, N 30, ст. 3214.

¹⁶⁵ Данная позиция поддерживается большинством ученых. См., например, Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. С. 236; Селиванов А.С. Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в Российской Федерации. Дис. .. канд. юрид. наук. М., 2012. С. 13.

выражением»¹⁶⁶. В словаре В. Даля форма – «установленный порядок»¹⁶⁷. С философской точки зрения форма – это способ организации и способ существования предмета, процесса, явления¹⁶⁸. Можно заключить, что общетеоретическое понимание термина «форма» подразумевает обязательное наличие некоторого содержания, без которого такая форма существовать не может. Форма определяется содержанием и отражает сущность явления.

В.М. Родионова, В.И. Шлейников дают определение формы финансового контроля как «конкретного выражения и организации контрольных действий»¹⁶⁹.

При этом, например, Э.А. Вознесенский полагал, что форма контроля – это «отдельные стороны проявления содержания контроля в зависимости от времени совершения контрольных действий»¹⁷⁰. Такой же точки зрения придерживается и Е.В. Поролло¹⁷¹. Представляется, что в данном определении автором подменяются категории «вид» и «форма» контроля. На первый план в определении выходит время осуществления контрольной деятельности в зависимости от стадии управленческого процесса, содержание же детально не раскрывается.

По мнению Д.Е. Нелюбина форма налогового контроля – это «подразумевающий возможность наступления юридических последствий процессуально-правовой способ практической реализации совокупности действий субъектов налогового контроля по организации и осуществлению

¹⁶⁶ Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. М.: ООО «А ТЕМП», 2006. С. 855

¹⁶⁷ Даль В. Толковый словарь живаго великорускаго языка. Т. 4. М.: Издание книгопродавца-типографа М.О. Вольфа, 1882. С. 553

¹⁶⁸ Философская энциклопедия. Гл. ред. Ф.В. Константинов. М.: Советская энциклопедия, 1970. Т.5. С.383.

¹⁶⁹ Родионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль: учебник. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. С. 44

¹⁷⁰ Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. М.: Юридическая литература, 1973. С. 68

¹⁷¹ Поролло Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы осуществления. М.: Гардарики, 1996. С. 12.

мероприятий налогового контроля, а также юридическому закреплению результатов этих мероприятий»¹⁷², т.е. в указанном определении форма определяется через содержание – совокупность действий органов налогового контроля, имеющих процессуальный характер и приводящих к наступлению ряда юридических последствий.

А.С. Селиванов полагает, что форма налогового контроля – это «установленные нормами законодательства о налогах и сборах способы организации, проведения и формального закрепления результатов контрольной деятельности налоговых органов, осуществляемые при выполнении конкретных задач налогового контроля»¹⁷³. В указанном определении подчеркивается обязательность нормативного закрепления нормами законодательства о налогах и сборах и фиксации результатов контрольной деятельности, т.е. подчеркивается правовой характер такой деятельности.

И.И. Кучеров предлагает, что форма налогового контроля – это «способы конкретного выражения и организации контрольных (проверочных) действий»¹⁷⁴. Такой же подход разделяет и Ю.А. Крохина, которая форму налогового контроля определяет как «способ конкретного выражения и организации контрольных действий»¹⁷⁵. Таким образом, в целом, учеными разделяется предложенный российским законодателем подход.

А.А. Тедеев и В.А. Парыгина отождествляют формы и способы налогового контроля и к ним относят: «налоговые проверки, налоговый мониторинг, получение объяснений фискальнообязанных лиц, проверки

¹⁷² Нелюбин Д.Е. Система налогового контроля в Российской Федерации: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования. Дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.14. Москва, 2003. С. 106.

¹⁷³ Селиванов А.С. Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в Российской Федерации. Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С. 66.

¹⁷⁴ Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. С. 239.

¹⁷⁵ Крохина Ю. А. Налоговое право : учебник для вузов.— 10-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2025. С. 186

данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода и др.»¹⁷⁶

Довольно распространенным является подход, согласно которому при определении формы налогового контроля определение учеными предлагается через раскрытие сущности той управленческой деятельности, которую осуществляют уполномоченные органы государства. Т.Ю. Курбатов отмечает, что форма налогового контроля — это «регламентированное совокупностью норм внешнее выражение управленческой деятельности государства в налоговой сфере, связанной с организацией и порядком проведения уполномоченными (компетентными) органами государственной власти контрольных мероприятий, направленных на проверку соблюдения налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах»¹⁷⁷. О.А. Ногина полагает, что это «регламентированный нормами налогового законодательства способ организации, осуществления и формального закрепления результатов мероприятий налогового контроля, представляющих собой единую совокупность действий уполномоченных лиц по выполнению конкретной задачи налогового контроля»¹⁷⁸. Т.Д. Садовская разделяет такой подход и указывает, что это «способ практической реализации полномочий налоговых органов и их должностных лиц по организации и осуществлению мероприятий налогового контроля, а также по юридическому закреплению результатов этих мероприятий»¹⁷⁹.

Рассматривая налоговый контроль как средство государственного управления, представляется, что понятие организационно-правовых форм

¹⁷⁶ Тедеев А. А. Налоговое право России : учебник для вузов. — 10-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2025. С. 173

¹⁷⁷ Кубатов Т.Ю. Правовые формы и методы налогового контроля. Дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.04. Москва, 2015. С. 53

¹⁷⁸ Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер, 2002. С. 115

¹⁷⁹ Садовская Т.Д. Актуальные проблемы совершенствования налогового контроля в Российской Федерации в условиях административной реформы: монография. Тюмень: Издательство Тюменского государственного университета, 2007. С. 88

налогового контроля следует дать именно через понятие деятельности уполномоченных на то государственных органов. В связи с этим полагаем, что организационно-правовые формы налогового контроля – это внешнее выражение деятельности уполномоченных государственных органов в налоговой сфере по практической реализации урегулированных налоговым законодательством контрольных мероприятий, влекущее определенные правовые последствия для фискально-обязанных лиц.

Как справедливо отмечает О.А. Ногина «в качестве самостоятельных форм налогового контроля можно рассматривать лишь те формы, которые установлены налоговым законодательством. Применение каких-либо иных форм налогового контроля может привести к нарушению прав налогоплательщиков и иных обязанных лиц и к признанию незаконными действий соответствующих уполномоченных органов»¹⁸⁰. Именно поэтому вопрос о четкой регламентации форм налогового контроля в настоящее время остается актуальным.

Рассмотрим сложившиеся подходы к определению понятия «метод налогового контроля».

С.И. Ожегов и Н.Ю. Шведова в толковом словаре указывают, что метод – это «способ действовать, поступать каким-нибудь образом»¹⁸¹. В словаре В. Даля метод определяется как «способ, порядок, основания; принятый путь для хода, достижения чего-либо, в виде общих правил»¹⁸². Таким образом, анализ существующих общетеоретических подходов к определению термина «метод» акцентируют внимание на содержании, а именно, комплексе некоторых совершаемых действий.

¹⁸⁰ Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер, 2002. С. 118.

¹⁸¹ Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. М.: ООО «А ТЕМП», 2006. С. 353.

¹⁸² Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка. Т. 2. М.: Издание книгопродавца-типографа М.О. Вольфа, 1881. С. 329

Э.А. Вознесенский к методам контроля относит «конкретные способы (приемы), применяемые при осуществлении контрольных функций»¹⁸³. И.И. Кучеров отмечает, что методы налогового контроля – это «приемы, способы или средства осуществления контрольной деятельности»¹⁸⁴. А.А. Тедеев и В.А. Парыгина разделяют такой подход, указывая, что это «приемы, способы или средства, применяемые сотрудниками контролирующих органов при его осуществлении»¹⁸⁵. К методам контроля они относят юридическую оценку хозяйственных операций, отраженных в документах, формальную, логическую и арифметическую проверку документов. Подобного подхода придерживается и Т.Д. Садовская¹⁸⁶. О.А. Ногина полагает, что методы – это «совокупность приемов, применяемых уполномоченными органами для установления объективных данных о полноте и своевременности уплаты налогов и сборов в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд, а также об исполнении возложенных на лиц иных налоговых обязанностей»¹⁸⁷, т.е. в своем определении понятия она конкретизирует, с какой целью применяются эти приемы.

Большинство ученых придерживаются мнения о неразрывной близости форм и методов налогового контроля, поэтому методы налогового контроля связываются учеными с понятием формы налогового контроля. А.С. Селиванов указывает, что методы налогового контроля - это «приемы и способы, используемые налоговыми органами при реализации той или иной формы налогового контроля в зависимости от конкретных обстоятельств и характера проводимых мероприятий»¹⁸⁸. Д.Е. Нелюбин дает определение

¹⁸³ Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. М.: Юридическая литература, 1973. С. 69

¹⁸⁴ Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. С. 240.

¹⁸⁵ Тедеев, А. А. Налоговое право России : учебник для вузов. — 10-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2025. С. 173

¹⁸⁶ Садовская Т.Д. Актуальные проблемы совершенствования налогового контроля в Российской Федерации в условиях административной реформы: монография. Тюмень: Издательство Тюменского государственного университета, 2007. С. 89

¹⁸⁷ Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер, 2002. С. 123

¹⁸⁸ Селиванов А.С. Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в Российской Федерации. Дис. ... канд юрид. наук. 12.00. 04. Москва, 2012. С. 64.

метода налогового контроля как «совокупности приемов, способов и средств воздействия на объект, или механизм практического применения форм налогового контроля»¹⁸⁹.

Анализ вышеназванных позиций ученых позволяет нам сделать вывод о том, что организационно - правовые методы налогового контроля – это совокупность взаимосвязанных между собой процессуальных действий, осуществляемых в рамках конкретной формы налогового контроля уполномоченными государственными органами, направленных на получение необходимых данных, позволяющих сформировать систему доказательств и сделать обоснованный вывод о наличии или отсутствии в действиях фискальнообязанного лица фактов, свидетельствующих о совершении налогового правонарушения или преступления. Содержание каждой конкретной формы налогового контроля составляют определённые специально-правовые методы налогового контроля.

Подходы в отношении того, какие существуют виды методов налогового контроля, существенно различаются у разных ученых. Так, например, Е.В. Овчарова относит налоговые проверки и налоговый мониторинг к методам налогового контроля¹⁹⁰. Полагаем возможным не согласиться с этой точкой зрения, так как, по нашему мнению, в данном случае речь идет о формах налогового контроля, а не о методах. Наиболее удачной считаем разработанную О.А. Ногиной систему методов налогового контроля, к которой отнесены:

- 1) общенаучные методы исследования (анализ, синтез и др.);
- 2) специальные методы исследования (осмотр помещений и предметов, исследование предметов и документов, проверка документов);

¹⁸⁹ Нелюбин Д.Е. Система налогового контроля в Российской Федерации: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования. Дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.14. Москва, 2003. С. 104

¹⁹⁰ Овчарова Е.В. Административная процедура налогового контроля в механизме правового регулирования // Труды Института государства и права РАН. 2019. №2. С. 146.

3) методы воздействия на поведение подконтрольных субъектов (убеждение, принуждение)¹⁹¹.

На наш взгляд, первая и третья из вышеназванных категорий методов налогового контроля применяется в равной степени во всех формах налогового контроля, в то время как специальные методы исследования могут существенно различаться в разных формах налогового контроля.

М.В. Кустова, О.А. Ногина, Н.В. Шевелева к специально-правовым методам налогового контроля относят «визуальный осмотр, арифметическую и формальную проверку документов, сопоставление данных, выборочный и сквозной методы проверки документов»¹⁹².

Полагаем, что к числу методов налогового контроля можно отнести: истребование документов у фискально обязанных лиц; допрос свидетелей; привлечение специалистов, переводчиков; осуществление экспертиз; осуществление осмотра; проведение выемки документов. Наряду с перечисленными методами налогового контроля, на наш взгляд, в современных условиях активное развитие получают цифровые методы налогового контроля – автоматическая проверка отчетных документов с использованием технологий анализа больших данных и искусственного интеллекта с целью выявления арифметических ошибок и логических несоответствий.

Считаем необходимым подробно рассмотреть существующие формы и методы налогового контроля. Полагаем, что на сегодняшний момент на нормативном уровне закреплены две основные формы налогового контроля – налоговые проверки и налоговый мониторинг. Рассмотрим более подробно каждую из названных форм налогового контроля.

Налоговые проверки. Налоговые проверки представляют собой «комплекс процессуальных действий уполномоченных органов по контролю

¹⁹¹ Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер, 2002. С. 123

¹⁹² Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник/ Отв. ред. Н.А. Шевелева. М.: Юристъ, 2001. С. 262.

за соблюдением законодательства о налогах и сборах и осуществляются посредством сопоставления отчетных данных налогоплательщиков с фактическим состоянием его финансово-хозяйственной деятельности»¹⁹³. Основными видами налоговых проверок являются камеральная и выездная налоговые проверки.

Камеральная налоговая проверка – вид налоговой проверки, который осуществляется в отношении отчетных документов, представленных налогоплательщиками. Как было отмечено Конституционным Судом Российской Федерации, камеральная налоговая проверка позволяет реализовывать «текущий документальный контроль за соблюдением налогового законодательства»¹⁹⁴. Порядок проведения камеральных налоговых проверок регламентирован статьей 88 НК РФ и иными документами¹⁹⁵. В рамках проведения камеральной налоговой проверки осуществляется выявление и пресечение налоговых правонарушений на основе анализа данных бухгалтерского учета и отчетности хозяйствующих субъектов¹⁹⁶. В ходе осуществления камеральной налоговой проверки данные из отчетных документов, представленных налогоплательщиком, сопоставляются с данными, которые уже имеются у налогового органа в иных документах о деятельности соответствующего налогоплательщика. Процесс осуществления камеральной проверки в настоящее время автоматизирован,

¹⁹³ Крохина Ю. А. Налоговое право : учебник для вузов.— 10-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2025. С. 188.

¹⁹⁴ Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 N 441-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Измайловой Галины Васильевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации»// Документ опубликован не был.

¹⁹⁵ Например, Письмо ФНС России от 16.07.2013 N AC-4-2/12705 «О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок»// "Официальные документы", N 28, 06-12.08.2013; Письмо ФНС России от 27.07.2018 N ММВ-20-15/85@ «О сокращении сроков камеральной проверки»//Документ опубликован не был; Письмо ФНС России от 10.07.2024 N ЕА-4-15/7806@ «О порядке проведения камеральной налоговой проверки декларации, представленной физическим лицом - ИП, в случае его смерти» // Документ опубликован не был.

¹⁹⁶ Лобачев А.А., Николаева Т.А. Правовые основы оформления результатов камеральных налоговых проверок в Российской Федерации / Сборник статей «Проблемы налогового правоприменения в странах Центральной и Восточной Европы». – Омск, 2013. С. 177-184.

программно-аналитический комплекс, используемый налоговыми органами, позволяет при осуществлении сравнительного анализа показателей выявлять в отчетных документах арифметические ошибки и логические несоответствия.

Если в ходе автоматической сверки показателей из представленных налогоплательщиком документов выявляются несоответствия или ошибки, то налоговым органом проводится углубленная камеральная налоговая проверка данных отчетных документов налогоплательщика, которая включает анализ финансово-хозяйственной деятельности, с учетом всей имеющейся у налогового органа внешней и внутренней информации.

Углубленная камеральная налоговая проверка – это разновидность камеральной налоговой проверки, в ходе которой анализируется движение денежных средств по расчетным счетам и осуществляется истребование документов и пояснений у налогоплательщика и его контрагентов.

Проведение углубленных камеральных налоговых проверок осуществляется, если в ходе автоматизированной сверки показателей были выявлены расхождения или ошибки, а также в следующих основных случаях:

- согласно пункту 6 статьи 88 НК РФ, если при представлении отчетности, в которой было указано на применение налогоплательщиком налоговых льгот, то налоговый орган вправе запросить у налогоплательщика пояснения об операциях (имуществе), по которым применены налоговые льготы, или истребовать документы, подтверждающие право на их использование;

- согласно пункту 8 статьи 88 НК РФ, при подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога;

- согласно пункту 8.1 статьи 88 НК РФ, при выявлении противоречий между сведениями об операциях, содержащимися в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, либо при выявлении несоответствия сведений об операциях, содержащихся в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, представленной налогоплательщиком, сведениям об

указанных операциях, содержащимся в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, представленной в налоговый орган другим налогоплательщиком, если такие противоречия, несоответствия свидетельствуют о занижении суммы налога на добавленную стоимость, подлежащую уплате в бюджетную систему Российской Федерации, либо о завышении суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению;

- согласно пункту 9 статьи 88 НК РФ, при предоставлении налогоплательщиком декларации по налогу, связанному с использованием природных ресурсов, налоговые органы вправе истребовать у налогоплательщика документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов.

Налоговые органы в ходе проведения углубленной камеральной налоговой проверки могут использовать следующие методы налогового контроля: истребуют документы; проводят допросы свидетелей; истребуют у контрагента или третьих лиц документы (информацию), касающиеся деятельности фискально-обязанного лица; проводят осмотр территорий, помещений, предметов и документов на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего налоговую проверку, утвержденную руководителем налогового органа (его заместителем); проводят выемку документов; осуществляют допрос свидетелей; привлекают эксперта или специалиста.

Выездная налоговая проверка – вид налоговой проверки, проводимой по месту нахождения налогоплательщика, включающий в себя проведение проверки финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика за определенный период в части отдельных налогов. Как указал Конституционный суд Российской Федерации, выездная налоговая проверка отличается тем, что «в ходе ее проведения осуществляется углубленное изучение документов бухгалтерского и налогового учета, а также проводятся отдельные специальные мероприятия контроля, например, осмотр, выемка

документов и предметов»¹⁹⁷. Порядок проведения выездных налоговых проверок регламентирован, прежде всего, статьей 89 НК РФ и иными документами¹⁹⁸. Проведение выездных налоговых проверок реализуется с учетом риск-ориентированного подхода, поэтому перед их проведением осуществляется отбор налогоплательщиков¹⁹⁹. Критериями для отбора, среди прочих, являются: низкий уровень налоговой нагрузки по сравнению с иными хозяйствующими субъектами в конкретной отрасли, отражение убытков на протяжении нескольких налоговых периодов, отражение значительных сумм вычетов и др.

Налоговые органы в ходе проведения выездной налоговой проверки могут использовать следующие методы налогового контроля: истребуют документы; проводят допросы свидетелей; истребуют у контрагента или третьих лиц документы (информацию), касающиеся деятельности фискально-обязанного лица; проводят осмотр территорий, помещений, предметов и

¹⁹⁷ Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 N 441-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Измайловой Галины Васильевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации»// Документ опубликован не был.

¹⁹⁸ Например, Приказ ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)» (Зарегистрировано в Минюсте России 20.12.2018 № 53094)// Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 24.12.2018; Письмо ФНС России от 24.03.2022 № СД-4-2/3586@ «О назначении ВПП в отношении аккредитованных ИТ-организаций» (вместе с Письмом Минфина России от 18.03.2022 N 03-02-06/21331)// "Официальные документы", № 13, 05-11.04.2022 (еженедельное приложение к газете "Учет, налоги, право")

¹⁹⁹ Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // Документы и комментарии, № 12, 13.06.2007.

документов; проводят выемку документов; осуществляют допрос свидетелей; привлекают эксперта или специалиста.

В исключительных, прямо предусмотренных в законе случаях, допускается проведение повторной выездной налоговой проверки, а именно:

1) при проведении проверки вышестоящим налоговым органом для контроля за работой нижестоящих налоговых органов;

2) в случае предоставления уточненной налоговой декларации или расчета за период, в отношении которого уже проводилась выездная налоговая проверка, в уточненных документах уменьшена или увеличена заявленная к возмещению сумма НДС, акциза, либо увеличена сумма полученного организацией убытка;

3) в случае реорганизации или ликвидации организации.

Налоговый мониторинг. Налоговый мониторинг – форма налогового контроля, в рамках которой налоговый орган получает доступ к данным бухгалтерского и налогового учета организации и на постоянной основе осуществляет текущий контроль деятельности организации. В научной литературе встречается точка зрения, согласно которой налоговый мониторинг не является самостоятельной формой налогового контроля, а представляет собой разновидность налоговой проверки²⁰⁰. Нами подобная точка зрения не разделяется, так как налоговый мониторинг и налоговые проверки имеют разный механизм осуществления и не могут быть отождествлены. Налоговые проверки имеют периодический характер и ограничены по своему объему и глубине, в то время как налоговый мониторинг представляет собой длящееся наблюдение за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщика в текущем режиме. Как отмечал И.А. Жестков, «внедрение налогового мониторинга поспособствует сокращению затрат на проведение налоговых проверок, судебных издержек в

²⁰⁰ Кубатов Т.Ю. Правовые формы и методы налогового контроля. Дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.04. Москва, 2015. С.52-53.

связи с сокращением налоговых споров и повышению уровня правовой культуры налогоплательщиков по уплате налогов»²⁰¹.

Согласно пункту 3 статьи 105.26 НК РФ организация может обратиться в налоговый орган с заявлением о переходе на налоговый мониторинг при одновременном соблюдении ряда условий:

1) общая сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на доходы физических лиц, налога на прибыль, налога на добычу полезных ископаемых и страховых взносов за предыдущий год составила не менее 80 миллионов рублей;

2) доходы по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности за предыдущий год составили не менее 800 миллионов рублей;

3) балансовая стоимость активов на 31 декабря прошлого года составляла не менее 800 миллионов рублей.

Соблюдение вышеназванных требований не является обязательным для ряда организаций:

1) организаций, в отношении которых уже проводится налоговый мониторинг;

2) организаций, имеющих статус резидента территории опережающего развития, свободного порта Владивосток, Арктической зоны Российской Федерации;

3) организаций, признаваемых налогоплательщиками - участниками соглашения о защите и поощрении капиталовложений;

4) организаций, являющихся участниками промышленного кластера;

5) организаций - резидентов особой экономической зоны;

6) организаций - бывших участников консолидированной группы налогоплательщиков;

7) организаций, если одна из таких организаций прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет 50

²⁰¹ Жестков И.А. Налоговый мониторинг // Налоги. 2015. N 2. С. 15 - 16.

процентов и более и если эти организации отвечают ряду прямо предусмотренных критериев;

8) организаций, являющихся операторами лотерей;

9) организаций, признаваемых государственными или муниципальными учреждениями.

Сущность налогового мониторинга заключается в том, что налоговый орган осуществляет текущий контроль финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и комплексный анализ рисков организации.

Налогоплательщик обеспечивает возможность взаимодействия с налоговым органом через свою информационную систему. Модель подобного взаимодействия определяется в регламенте информационного взаимодействия, в котором регламентируются сроки и порядок представления документов для налогового контроля, порядок ознакомления должностных лиц с документами, а также время доступа к ним. На сегодняшний день организации могут передавать документы (информацию) в налоговый орган как путем предоставления доступа к своей информационной системе, так и по телекоммуникационным каналам связи. Начиная с 01.01.2026 будет происходить интеграция информационных систем организаций с автоматизированной информационной системой «Налог-3»²⁰². В рамках проведения налогового мониторинга налогоплательщик раскрывает налоговому органу финансово-хозяйственную информацию, риски, выявленные системой внутреннего контроля организации, может запрашивать мотивированное мнение налогового органа по вопросам расчета и уплаты налогов (страховых взносов).

Налоговые органы в ходе проведения налогового мониторинга могут использовать следующие методы налогового контроля: истребуют информацию, документы, пояснения; истребуют у контрагента или третьих лиц документы (информацию), касающиеся деятельности организации,

²⁰² Письмо ФНС России от 02.08.2023 N СД-19-23/233@// Документ опубликован не был.

проверяемой в рамках налогового мониторинга; проводят осмотр территорий, помещений, предметов и документов; осуществляют допрос свидетелей; привлекают эксперта или специалиста; запрашивают в банках справки о наличии счетов, вкладов, об остатках денежных средств на счетах, вкладах, выписки по операциям на счетах.

В рамках проведения налогового мониторинга возможно получение мотивированного мнения налогового органа. Мотивированное мнение формируется в двух основных случаях:

- 1) по запросу налогоплательщика или
- 2) в случае выявления нарушений налогового законодательства (например, неправильного определения налоговой базы, неполного удержания налогов).

Проведение налогового мониторинга исключает осуществление камеральных и выездных налоговых проверок в отношении организации, перешедшей на налоговый мониторинг. Исключением для проведения камеральной налоговой проверки будет являться ситуация, при которой налоговый мониторинг прекращен досрочно менее чем через три месяца со дня представления декларации (расчета). В таких случаях камеральная налоговая проверка проводится со дня, следующего за днем досрочного прекращения мониторинга. В соответствии с пунктом 5.1 статьи 89 НК РФ исключением для проведения выездной налоговой проверки за период, за который проводится налоговый мониторинг, возможно в случаях:

- 1) проведения проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговый мониторинг;
- 2) в случае досрочного прекращения налогового мониторинга;
- 3) не выполнения мотивированного мнения налогового органа в срок до 1 декабря года, следующего за периодом, проверенным в рамках налогового мониторинга.

Предпроверочный анализ состояния дел налогоплательщика. В последнее время налоговые органы стали активно использовать предпроверочный анализ состояния дел налогоплательщика²⁰³. Предпроверочный анализ представляет собой анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, реализуемый налоговыми органами для повышения эффективности планирования и проведения выездных налоговых проверок. В рамках предпроверочного анализа происходит отбор налогоплательщиков, имеющих высокие риски нарушения законодательства о налогах и сборах. В целом, начало такого рода аналитической деятельности налоговых органов было положено Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@²⁰⁴, в разделе 3 которого была установлена возможность всестороннего анализа любой информации о налогоплательщике, поступающей из внутренних и внешних источников в налоговые органы, включая анализ финансово-экономических показателей деятельности налогоплательщика, а именно: анализ исчисленных налогов и их динамики; анализ уплаченных налогов и их динамики; анализ показателей отчетности (налоговой/ бухгалтерской); анализ факторов и причин, влияющих на формирование налоговой базы. Представляется, что течением времени, данный вид деятельности налоговых органов из сугубо аналитической стал трансформироваться в самостоятельную форму налогового контроля.

Налоговые органы в ходе проведения предпроверочного анализа могут использовать следующие методы налогового контроля: истребуют документы и информацию у налогоплательщика; оценивают информацию и документы о деятельности фискально обязанного лица; истребуют документы и информацию у контрагентов налогоплательщика; истребуют документы и информацию у кредитных организаций; используют и анализируют данные,

²⁰³ Как минимизировать риск проведения выездной налоговой проверки// URL: https://www.nalog.gov.ru/rn75/news/activities_fts/15237176/

²⁰⁴ Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»// Документы и комментарии, N 12, 13.06.2007.

полученные из автоматизированных систем налоговых органов (например, АИС «Налог-3»).

По результатам данного комплекса действий налогоплательщику, как правило, предлагается подать уточненную налоговую декларацию и осуществить доплату конкретных сумм налога.

Таким образом, на сегодняшний день активно внедряется в практику модель побуждения налогоплательщика к добровольному уточнению своих налоговых обязательств. Эта форма не в коей мере не заменяет собой проведение налоговой проверки, однако, дает возможность налогоплательщику избегать налоговых последствий в виде штрафов, ведь деяния, предусмотренные пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов). Однако, в настоящее время вопрос реализации данной модели добровольного уточнения налоговых обязательств законодательно не урегулирован: ни в статье 88 НК РФ, ни в статье 89 НК РФ, ни в иных нормативно-правовых актах.

В отношении правовой природы предпроверочного анализа в научной литературе сложились различные точки зрения. А.В. Красюков указывает, что предпроверочный анализ представляет собой новый вид налоговой проверки²⁰⁵. Автор отмечает, что предпроверочный анализ «занимает промежуточное место между камеральной и выездной налоговыми проверками как с точки зрения хронологии их проведения, так и с точки зрения полноты охвата деятельности налогоплательщика»²⁰⁶. Отдельные ученые относят предпроверочный анализ к формам налогового контроля²⁰⁷. Некоторые авторы отмечают, что предпроверочный анализ проводится «с

²⁰⁵ Красюков А.В. Предпроверочный анализ как новый вид налоговой проверки // Финансовое право. 2018. N 1. С. 44 - 46.

²⁰⁶ Там же.

²⁰⁷ Ногина О.А. Предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков как самостоятельная форма налогового контроля // Закон. 2022. № 11. С. 64 - 72.

целью сбора сведений о состоянии расчетов с бюджетом, наличии задолженности перед контрагентами, выявления признаков возможного банкротства, сбора информации о рисках неплатежеспособности, наличии "номинальных" руководителей и регистрации по "массовому" адресу, конечных бенефициарах, выводе активов»²⁰⁸. Существование такой новой формы налогового контроля признают и суды, указывая, что документы и информация могут запрашиваться вне рамок проведения налогового контроля по конкретным сделкам, что, в свою очередь, может являться предпроверочным анализом состояния дел налогоплательщика для включения его в план проверок, а также быть связано с установлением следующего звена цепочки контрагента²⁰⁹ и указывая на возможность выявления нарушений в рамках данной формы налогового контроля²¹⁰.

Полагаем, что предпроверочный анализ выделился в самостоятельную неурегулированную законодательством форму налогового контроля в связи с тем, что налоговые органы вправе осуществлять эту деятельность вне иных контрольных мероприятий, используется максимально расширенный перечень методов налогового контроля, по результатам возможно предложение о подаче уточненной налоговой декларации и доплате конкретных сумм налога.

Вместе с этим, в настоящее время появилось новое контрольно-аналитическое подразделение налоговых органов, по предпроверочному анализу риск ориентированных налогоплательщиков являющихся плательщиками налога на добавленную стоимость, которое наряду с традиционными методами налогового контроля использует технологии

²⁰⁸ Попова О.С., Ряховский Д.И. Налоговое преступление: правонарушение или злоупотребление? // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2024. № 7. С. 46 - 64.

²⁰⁹ Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 14.11.2022 № Ф04-5292/2022 по делу № А46-928/2022// Документ опубликован не был.

²¹⁰ Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28.12.2022 № Ф06-27082/2022 по делу № А57-2308/2022// Документ опубликован не был.

автоматического анализа больших данных и искусственного интеллекта с целью выявления арифметических ошибок и логических несоответствий для проведения комиссии по добровольному уточнению налогоплательщиком своих налоговых обязательств.

Таким образом, в ходе исследования установлено, что в практике налоговых органов кроме непосредственно таких форм налогового контроля как налоговые проверки и налоговый мониторинг получает свое распространение новая самостоятельная форма налогового контроля – предпроверочный анализ состояния дел налогоплательщика и комиссии по добровольному уточнению налогоплательщиком своих налоговых обязательств.

В современных условиях традиционные методы налогового контроля стали дополняться цифровыми методами налогового контроля – автоматической проверкой отчетных документов с использованием технологий анализа больших данных и искусственного интеллекта с целью выявления арифметических ошибок и логических несоответствий.

Следует сделать вывод о том, что организационно-правовые формы налогового контроля – это внешнее выражение деятельности уполномоченных государственных органов в налоговой сфере по практической реализации урегулированных налоговым законодательством контрольных мероприятий, влекущее определенные правовые последствия для фискально-обязанных лиц.

Организационно - правовые методы налогового контроля – это совокупность взаимосвязанных процессуальных действий, осуществляемых в рамках конкретной формы налогового контроля уполномоченными государственными органами, направленных на получение необходимых данных, позволяющих сформировать систему доказательств и сделать обоснованный вывод о наличии или отсутствии в действиях фискально обязанного лица фактов, свидетельствующих о совершении налогового правонарушения или преступления. Содержание каждой конкретной формы

налогового контроля составляют определённые специально-правовые методы налогового контроля.

Было установлено, что в практике налоговых органов кроме непосредственно таких форм налогового контроля как налоговые проверки и налоговый мониторинг получает свое распространение новая самостоятельная форма налогового контроля – предпроверочный анализ состояния дел налогоплательщика. В современных условиях традиционные методы налогового контроля стали дополняться цифровыми методами налогового контроля – автоматической проверкой отчетных документов с использованием технологий анализа больших данных и искусственного интеллекта с целью выявления арифметических ошибок и логических несоответствий.

2.3. Цифровые технологии как элемент механизма налогового контроля

Как в настоящее время отмечается рядом авторов, информационные технологии становятся «частью современных управленческих систем во всех отраслях экономики, сферах государственного управления и обеспечения правопорядка»²¹¹. Еще в 2003 году М.В. Мишустин отмечал, что «одним из ключевых факторов результативности работы налоговых органов является уровень организации и автоматизации технологий налогового администрирования»²¹².

Понятие «цифровые технологии» не закреплено на нормативном уровне в Российской Федерации, при этом в некоторых нормативных правовых актах

²¹¹ Трансформация экономических систем современности в условиях цифровизации: коллективная монография. Брянск: Издательство Брянского филиала РАНХиГС, 2023. С. 35

²¹² Мишустин М.В. Механизм государственного налогового администрирования в России. Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. М., 2003. С. 36.

выделялись некоторые виды таких технологий. Так, в ныне утратившем силу распоряжении Правительства РФ от 28.07.2017 № 1632-р²¹³ к числу основных сквозных цифровых технологий были отнесены: технология больших данных; системы распределенного реестра; квантовые технологии; новые производственные технологии; нейротехнологии и искусственный интеллект; промышленный интернет; технологии виртуальной и дополненной реальностей; технологии беспроводной связи; компоненты робототехники и сенсорики.

А.А. Карцхия к цифровым технологиям относит: «интернет вещей, искусственный интеллект и машинное обучение, технологии на принципах распределенного реестра, «облачные» компьютерные сервисы и вычисления, «умные» комплексы и устройства, большие данные, виртуальную и дополненную реальность, современные биоинженерные технологии, системы кибербезопасности, а также социальные сети, цифровых двойников, цифровые технологические платформы (агрегаторы) и связанные с ними иные технологии»²¹⁴. По нашему мнению, в данном определении предпринят чрезмерно широкий подход к определению перечня цифровых технологий, так как автором в него включены, кроме всего прочего, социальные сети и цифровые технологические платформы (агрегаторы), которые в привычном понимании не являются непосредственно цифровыми технологиями.

В соответствии с указом Президента Российской Федерации от 07.05.2024 № 309 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года и на перспективу до 2036 года» одной из национальных целей развития Российской Федерации на период до 2030 года и на перспективу до 2036 года» одной из национальных целей развития является

²¹³ Распоряжение Правительства РФ от 28.07.2017 N 1632-р Об утверждении программы «Цифровая экономика Российской Федерации»// Собрание законодательства РФ, 07.08.2017, N 32, ст. 5138

²¹⁴ Карцхия А.А. Гражданско-правовая модель регулирования цифровых технологий. Автореферат дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.03. М., 2019. С. 3.

цифровая трансформация государственного и муниципального управления, экономики и социальной сферы²¹⁵.

Некоторые авторы отмечают, что «цифровые технологии позволяют передавать отчетность по виртуальным онлайн-каналам связи вместо стандартных почтовых процедур для последующей загрузки в базу данных налоговых органов»²¹⁶, т.е. подчеркивают роль цифровых технологий в улучшении взаимодействия между налогоплательщиками и налоговым органом.

По мнению Р.А. Петуховой и Я.А. Григорьевой цифровые технологии должны способствовать повышению эффективности риск-менеджмента в налоговой сфере, повышению прозрачности операций²¹⁷.

Таким образом, можно выделить два основных целевых направления внедрения цифровых технологий в деятельность налоговых органов:

1) для улучшения взаимодействия между налогоплательщиками и налоговым органом ввиду появления цифровых форм подобного взаимодействия, основанного, в том числе, на интеграции цифровых технологий;

2) для улучшения осуществления налогового контроля ввиду продолжающегося совершенствования автоматизированных информационных систем, используемых в деятельности налоговых органов.

Активное внедрение цифровых технологий в контрольную деятельность налоговых органов, прежде всего, предопределено переходом к цифровой

²¹⁵ Указ Президента РФ от 07.05.2024 № 309 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года и на перспективу до 2036 года»// Собрание законодательства РФ, 13.05.2024, № 20, ст. 2584.

²¹⁶ Налоговое администрирование: современные подходы: монография/ Балаева Д.А., Чеджемова В.Э., Ачеева Л.А., Сикоева Д.И., Тадтаева Э.А. Стерлитамак: АМИ, 2022. С. 73-74

²¹⁷ Петухова Р.А., Григорьева Я.А. Налоговое администрирование в условиях цифровой экономики// Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2019. № 46. С. 303-316.

экономике в Российской Федерации²¹⁸. Использование цифровых технологий в контрольной деятельности налоговых органов позволяет быстрее получать более полную информацию о налогоплательщиках в том числе с использованием процедур межведомственного взаимодействия с иными государственными учреждениями и информационного взаимодействия с кредитными организациями, в сжатые сроки обрабатывать и анализировать поступившую информацию, выявлять несостыковки и несоответствия, потенциально приводящие к нарушению законодательства о налогах и сборах.

Представляется необходимым рассмотреть цифровые технологии, используемые российскими налоговыми органами в контрольной деятельности.

По мнению В.М. Вдовина автоматизированная информационная система – это «совокупность информации, экономико-математических методов и моделей, технических, программных, технологических средств и специалистов, предназначенная для обработки информации и принятия управленческих решений»²¹⁹. Примечательно, что В.М. Вдовин к автоматизированной информационной системе относит и специалистов, нами подобный подход разделяется не в полной мере, так как специалисты – это прежде всего кадры, использующие такие системы.

Автоматизированная информационная система Федеральной налоговой службы (АИС «Налог-3»). Правовое регулирование данной автоматизированной информационной системы реализуется приказом ФНС России от 14.03.2016 № ММВ-7-12/134@ «Об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой

²¹⁸ Лобачев А.А., Николаева Т.А. Проблемы осуществления налогового контроля посредством использования телекоммуникационных каналов связи // Право и современные государства. 2015. № 6. С. 38-43.

²¹⁹ Вдовин В.М. Информационные технологии в налогообложении: учебное пособие. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2014. С. 8.

службы (АИС «Налог-3»))»²²⁰. Данная автоматизированная система в соответствии с положением представляет собой единую информационную систему Федеральной налоговой службы России, обеспечивающую автоматизацию ее деятельности по всем выполняемым функциям, включая прием, обработку, предоставление данных, анализ информации, формирование информационных ресурсов налоговых органов, статистических данных, сведений, необходимых для обеспечения поддержки принятия управленческих решений, предоставления информации внешним потребителям.

До внедрения в использование АИС «Налог – 3» налоговые органы использовали разрозненные базы, системы и программы. После появления названной системы любую новую базу встраивают в новую подсистему или модуль АИС «Налог -3».

Среди основных задач использования названной автоматизированной системы в вышеназванном приказе отмечаются: создание единого информационного массива и подключение налоговых органов к новым внешним источникам информации; обеспечение контроля деятельности налогоплательщика путем создания единого и достоверного ресурса, содержащего всю информацию по конкретному налогоплательщику; повышение качества контрольной работы за счет использования созданного единого информационного ресурса; снижение издержек при налоговом администрировании; улучшение процедур информационного взаимодействия с органами государственной власти и местного самоуправления; повышение качества прогнозирования и принятия управленческих решений.

К дополнительным задачам использования автоматизированной системы отнесено снижение трудозатрат налоговых органов на: обработку,

²²⁰ Приказ ФНС России от 14.03.2016 N ММВ-7-12/134@ «Об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС "Налог-3")»//Документ опубликован не был.

контроль форм налоговой отчетности; обеспечение межведомственного взаимодействия; проведение расчетов.

Таким образом, основные задачи внедрения АИС «Налог-3» сводятся к обеспечению автоматизации всех сфер деятельности налоговых органов, дополнительные задачи - в улучшении информационно-аналитической деятельности и снижении трудозатрат на выполнение контрольной деятельности. Следовательно, использование данной автоматизированной информационной системы позволяет осуществлять оптимизацию контрольной деятельности налоговых органов.

Структурными компонентами автоматизированной информационной системы «Налог - 3» являются:

1) компонент по сбору, систематизации, обработке, хранению данных и предоставлению информации. В рамках данного компонента осуществляется форматно-логический контроль данных, выявляются несогласованности и расхождения данных, обеспечивается интеграция с информационными системами иных органов исполнительной власти федерального, регионального и местного уровня;

2) компонент по внешнему взаимодействию с налогоплательщиками;

3) компонент по централизованному ведению и предоставлению доступа к реестрам, справочникам и классификаторам. В рамках данного компонента происходит формирование данных, необходимых для выполнения налоговыми органами своих функций, а также принимаются управленческие решения;

4) компонент по сопоставлению и анализу информации, содержащейся в автоматизированной системе. В рамках данного комплекса обеспечивается информационно-аналитическая поддержка принятия управленческих решений;

5) компонент по обеспечению свободного доступа к нормативной, статистической и аналитической информации в сфере государственного

управления в части возложенных на Федеральную налоговую службу полномочий.

Таким образом, АИС «Налог-3» объединяет в себе все сервисы и программные комплексы ФНС России, позволяет налоговым органам накапливать большие массивы данных обо всех налогоплательщиках, ценах, движении товарно-денежных потоков, взаимосвязях физических лиц и организаций и осуществлять их оперативную обработку, что безусловно влияет на оптимизацию контрольной деятельности налоговых органов.

Система управления рисками «АСК НДС-2». Нормативно-правовое регулирование названной автоматизированной информационной системы реализуется приказом ФНС России от 10.02.2017 № ММВ-7-15/176@ «О вводе в промышленную эксплуатацию программного обеспечения, реализующего автоматизацию перекрестных проверок по функциям камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур»²²¹. СУР АСК НДС-2 представляет собой программное обеспечение, благодаря которому реализуется автоматизация перекрестных проверок по функциям камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур. Данная система была внедрена в деятельность налоговых органов для того, чтобы минимизировать потери бюджета от незаконного возмещения НДС. Зачастую налогоплательщики до внедрения в оборот этой системы намеренно выстраивали «цепочки» организаций, включая в них, в том числе, фиктивные организации для получения возмещения по НДС. При этом, с формальной точки зрения в подобных

²²¹ Приказ ФНС России от 10.02.2017 N ММВ-7-15/176@ «О вводе в промышленную эксплуатацию программного обеспечения, реализующего автоматизацию перекрестных проверок по функциям камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур»// Документ опубликован не был.

«цепочках» организаций при реализации товаров, работ, услуг все документы соответствовали необходимым критериям, но в действительности проверить реальность каждой из операций до внедрения автоматизированной информационной системы налоговым органам было крайне затруднительно.

Функциональное назначение АСК НДС-2 заключается в том, что названная система в автоматическом режиме сравнивает сведения из книг покупок и книг продаж по цепочке от поставщика до конечного покупателя. Данная программа осуществляет сверку контрагентов, счетов-фактур, указанных в них сумм налогов и выявляет расхождения. С помощью использования данной программы стало возможным выявление как технических ошибок в декларациях (т.е. расхождения, например, в части номера или даты счета-фактуры), так и разрывов (т.е. случаи, при которых заявленная налогоплательщиком сумма налога в счете-фактуре не отражена в декларации контрагента по операции). Само по себе выявление расхождений не является поводом для начисления сумм налогов, но на практике приводит к проведению дополнительных мероприятий налогового контроля в части сбора и анализа данных о контрагенте для подтверждения или опровержения факта получения необоснованной налоговой выгоды. Использование системы АСК НДС-2 позволяет отслеживать «цепочки» реализации товаров, работ и услуг до седьмого звена. Разрыв во втором и последующих звеньях в «цепочке» движения товаров на практике называют сложным разрывом. Если системой выявляется сложный разрыв, то налоговые органы будут стремиться найти выгодоприобретателя, получившего фискальную выгоду и уклонившегося от налогов.

В настоящее время АСК НДС-2 осуществляет проверку всех заявок на возмещение НДС в автоматическом режиме. По результатам такой работы налогоплательщики подразделяются на три основные группы в соответствии с выявленным программой уровнем риска:

1) налогоплательщики, которым был присвоен высокий уровень риска. В системе они подсвечиваются красным светом. Такие организации не

обладают достаточными ресурсами для ведения деятельности, не исполняют свои налоговые обязанности или исполняют их в минимальном режиме;

2) налогоплательщики, которым был присвоен низкий уровень риска. В системе они подсвечиваются зеленым светом. Такие организации ведут реальную финансово-хозяйственную деятельность, в полном объеме и своевременно выполняют свои налоговые обязанности;

3) налогоплательщики, которым был присвоен средний уровень риска. В системе они подсвечиваются желтым светом. Такие организации не были отнесены системой к категории налогоплательщиков с высоким или низким уровнем риска и попали в эту категорию²²².

Программное обеспечение СУР АСК НДС-2 выстраивает «дерево» связей конкретного налогоплательщика с другими налогоплательщиками в части их взаимодействия по входящим и исходящим счетам-фактурам. Если в рамках применяемого принципа зеркальности отражения операций система обнаруживает сбой в «цепочке», то система это фиксирует, а налогоплательщику присваивается красный, желтый или зеленый уровень риска. Это позволяет сузить поле поиска действительного выгодоприобретателя по сделке, в отношении него проводить мероприятия налогового контроля с перспективной возможностью доначисления сумм налогов.

Интеграция информационных систем налоговых органов и организаций, перешедших на налоговый мониторинг. Ввиду появления налогового мониторинга как отдельной формы налогового контроля налоговыми органами в рамках текущей проверки деятельности подконтрольных субъектов широко применяются цифровые технологии. Организация при переходе на налоговый мониторинг самостоятельно раскрывает налоговым органам информацию об осуществлении финансово-хозяйственной

²²² Цифровые технологии финансов и аудита: учебник / Е.Г. Князева, Л.И. Юзвович, А.Е. Заборовская [и др.]; под ред. проф. Е.Г. Князевой, проф. Л.И. Юзвович. Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2024. С. 343.

деятельности, добровольно предоставляет удаленный доступ ко всем данным бухгалтерского и налогового учета вплоть до первичных документов. Все эти документы, положенные в основу финансово-хозяйственной деятельности, также могут подлежать проверке с использованием цифровых технологий.

В научной литературе отмечается наличие и такого информационного ресурса, как «ВНП-Отбор», который анализирует показатели налоговой и бухгалтерской отчетности фискальнообязанного лица по ряду критериев, сравнивает с другими налогоплательщиками, которые имеют тот же ОКВЭД²²³. Таким образом названная система проводит формирование перечня налогоплательщиков для выездной налоговой проверки на основании рейтинговой системы экспертных оценок вероятности совершения налоговых правонарушений налогоплательщиком.

Отмечается и использование в деятельности налоговых органов программного комплекса «ВАИ», позволяющего осуществлять визуальный анализ информации - наглядно отслеживать данные о взаимозависимости организаций, о потенциальном участии учредителей в других организациях²²⁴.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что используемые налоговыми органами цифровые технологии – это программно-аналитические комплексы, позволяющие в сжатые сроки эффективно анализировать информацию о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика за счет ее проверки и сопоставления с иной информацией, имеющейся у налоговых органов из внутренних или внешних источников информации, с использованием результатов деятельности таких комплексов принимать решения, влекущие правовые последствия для налогоплательщика.

Анализируя результативность использования инновационных инструментов налогового контроля И.В. Сугарова и А.В. Ледовская отмечают, что «использование АИС «Налог - 3» привело к: снижению количества

²²³ Цифровые технологии финансов и аудита: учебник. Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2024. С. 346-347.

²²⁴ Там же. С. 347.

безрезультативных выездных налоговых проверок; снижению количества выездных налоговых проверок в 7 раз с одновременным ростом доначислений в расчете на 1 выездную проверку»²²⁵. Анализ результативности использования АСК НДС-2 позволил авторам выявить сокращение случаев подачи высокорисковыми организациями заявлений на возмещение НДС в 15 раз, сокращение налогового разрыва по НДС до 0,6%²²⁶.

Внедрение цифровых технологий в контрольную деятельность позволяет автоматизировать некоторые контрольные процессы, а также способствует повышению собираемости налогов и обеспечению их наиболее полномерного поступления в бюджетную систему ввиду минимизации фактов нарушения налогового законодательства. Программно-аналитические комплексы позволяют оперативно и эффективно анализировать налоговую информацию, создают реальную перспективу для автоматизации процедурно-процессуальных средств осуществления налогового контроля, что постепенно переносит «центр тяжести» налогового контроля с деятельности налоговых органов непосредственно к налогоплательщикам.

Интеграция контрольно-кассовой техники с встроенными механизмами передачи данных в налоговые органы в процесс осуществления расчетов привела к тому, что сведения о размерах выручки в рамках торгового оборота стали в автоматическом режиме напрямую поступать в налоговые органы в режиме реального времени, что позволяет говорить о постоянном оперативном контроле налоговых органов за данными учета налогоплательщиков для целей правильного исчисления налогов. Именно поэтому можно сделать вывод, что использование новых контрольно-кассовых аппаратов направлено на снижение нагрузки на добросовестных налогоплательщиков, так как поступающая информация позволяет не проводить проверочные мероприятия для контроля показателей, расхождения

²²⁵ Сугарова И.В., Ледовская А.В. Налоговый контроль в механизме формирования доходов бюджетной системы: монография. Владикавказ: СОГУ им. К.Л. Хетагурова; ИП Цопанова А.Ю., 2023. С. 58.

²²⁶ Там же. С. 59.

информации об операциях по счету и данными, полученными от контрольно-кассовой техники, делает возможным эффективнее выявлять недобросовестных налогоплательщиков, снижая нагрузку в том числе на должностных лиц налоговых органов, так как информация об операциях поступает в режиме реального времени и подлежит анализу, в том числе, с помощью цифровых технологий с интегрированным искусственным интеллектом. В таких условиях важным для налогоплательщика является поддержание нормального функционирования контрольно-кассовой техники для передачи четких и достоверных данных о совершенных операциях и своевременная добровольная уплата причитающихся налогов, для налоговых органов важным является процесс сопоставления полученных данных и обеспечение нормального функционирования цифровых технологий, позволяющих в автоматическом режиме сверять полученные данные.

Другим примером может служить введение бездекларационной уплаты транспортного и земельного налогов. Исчисление и уплата как транспортного, так и земельного налога осуществляется самостоятельно организацией-налогоплательщиком без представления декларации, налоговый орган после исполнения налогоплательщиком-организацией обязанности по уплате налогов направляет ему сообщение о исчисленной сумме налога на основе документов и информации, имеющейся у налогового органа. Дальнейшее взаимодействие между налоговым органом и налогоплательщиком основано на кооперативной модели сотрудничества, так как налогоплательщик имеет право представить пояснения и подтверждающие документы в случае, если сумма исчисленного и уплаченного налогоплательщиком-организацией налога не соответствует исчисленной налоговым органом сумме налога. Налоговый орган информирует налогоплательщика о результатах рассмотрения его пояснений, если позиция налогоплательщика учтена налоговым органом, то направляется уточненное сообщение с исчисленной суммой налогов, если не учтена – то требование об уплате налога.

Таким образом, эти примеры ярко иллюстрируют происходящие изменения порядка осуществления налогового контроля в условиях цифровизации, позволяя сделать вывод о том, что внедрение цифровых технологий в контрольную деятельность налоговых органов приводит к реализации режима сотрудничества между налоговыми органами и налогоплательщиками, а также стимулирует добросовестное исполнение налоговой обязанности в установленные сроки.

При этом одной из основных проблем использования названных информационных систем является то, что на нормативном уровне не получил своего закрепления порядок использования налоговыми органами названных автоматизированных информационных систем. Некоторыми источниками отмечается наличие документов с грифом «для служебного пользования», в которых детализированы отдельные аспекты использования автоматизированных систем. Например, Письмо ФНС России от 9 апреля 2019 г. № ЕД-5-2/886ДСП@ «О направлении методических рекомендаций по работе с программным обеспечением», методические рекомендации ФНС России по работе с программным обеспечением функционального блока № 3 АИС «Налог-3», реализующие автоматизацию технологических процессов по проведению предпроверочного анализа, доведенных письмом ФНС России от 9 апреля 2019 г. № ЕД-5-2/886дсп@ и т.д. Однако рядовые налогоплательщики не имеют доступ к такого рода документам, что может существенно повлиять на перспективы по защите прав таких налогоплательщиков.

Кроме того, расширение использования цифровых технологий в рамках осуществления налогового контроля создает ситуацию, при которой осуществление контрольной деятельности зависит уже не только от непосредственно субъектов контроля — налоговых органов, но и от стабильного и точного функционирования цифровых технологий. При этом, подобная ситуация может касаться как непосредственно цифровых технологий, используемых налоговыми органами при осуществлении налогового контроля, так и цифровыми технологиями, опосредующими

взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков. Роль собственно налоговых служб видоизменяется в сторону поддержания надлежащего функционирования цифровых технологий, с выработкой правовых инструментов обеспечения достоверности применения цифровых технологий в налоговом контроле.

Вопрос поддержания надлежащего функционирования цифровых технологий, а также необходимость выработки правовых инструментов обеспечения достоверности выводов, полученных в результате применения цифровых технологий имеет первостепенное значение. Так, в настоящее время в НК РФ и подзаконных нормативных правовых актах не содержится регулирования технических сбоев, происходящих при работе цифровых технологий, при этом, как показывает практика, они могут оказывать существенное влияние как на результаты контрольной деятельности как таковой, так и на эффективность взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков. Так, например, в постановлении Арбитражного суда Московского округа от 24.09.2024 № Ф05-20451/2024 по делу № А40-283991/2023²²⁷ указывается, что решение об отложении рассмотрения материалов проверки от 27.06.2023 N 15/19/2/отл и решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля от 27.06.2023 № 15/19/доп сформированы и направлены в адрес заявителя ошибочно ввиду технического сбоя в работе программного обеспечения инспекции. В связи с этим, налогоплательщик указывал, что в результате подобных действий он был введен в заблуждение относительно имеющегося у него срока для представления возражений, был лишен права на представление возражений до проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, а также права на участие в рассмотрении материалов проверки и представления пояснений относительно обстоятельств, выявленных в ходе проверки. Судом было установлено, что налоговыми органами была предоставлена возможность

²²⁷ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 24.09.2024 № Ф05-20451/2024 по делу № А40-283991/2023// Документ опубликован не был.

налогоплательщику реализовать предусмотренные законом права при рассмотрении материалов налоговой проверки; налогоплательщик не был лишен возможности представлять свои возражения, пояснения и доводы относительно любых материалов налоговой проверки, акта и дополнений к нему.

Тем не менее, судебная практика показывает, что в некоторых случаях налоговые органы ссылаются на технические сбои в работе программных комплексов без надлежащих к тому оснований, что потенциально может повлечь нарушение прав налогоплательщиков. Например, в постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 16.02.2024 № Ф06-13127/2023 по делу № А57-32186/2022²²⁸ после проведения налоговым органом выездной налоговой проверки было вынесено решение, которым налогоплательщик был привлечен к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения. Указанное решение налогового органа было направлено налогоплательщику по телекоммуникационным каналам связи и получено последним, что не оспаривается сторонами и подтверждается квитанцией об отправке, квитанцией о приеме и извещением о получении электронного документа. Не согласившись с указанным решением, налогоплательщик обратился с апелляционной жалобой в вышестоящий налоговый орган. В период рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщику было доставлено письмо, в котором сообщалось, что решение налогового органа, полученное налогоплательщиком по ТКС, следует считать недействительным, действительным следует считать решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, направленное по почте заказным письмом с уведомлением (в обоснование налоговый орган указал на сбой в программном комплексе АИС «Налог-3»). При этом решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, направленное почтой, существенно отличалось по тексту от

²²⁸ Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 16.02.2024 № Ф06-13127/2023 по делу № А57-32186/2022// Документ опубликован не был.

решения, направленного по ТКС. Судом было установлено, что фактически налоговый орган после направления решения по ТКС пересмотрел первоначальные выводы, изменил резолютивную часть решения, увеличил налоговое бремя налогоплательщика. Допущенное процедурное нарушение со стороны налогового органа не только ухудшило положение налогоплательщика, но и нарушило его права.

В некоторых случаях налоговые органы пытаются использовать категорию технического сбоя как уважительную причину для восстановления пропущенного срока на обращение в суд с целью принудительного исполнения налоговой обязанности²²⁹. Как отметил суд, не могут рассматриваться в качестве уважительных причин пропуска срока для взыскания задолженности по обязательным платежам, внутренние организационные причины, повлекшие несвоевременную подачу заявления в суд. Надлежащее программное обеспечение, посредством которого налоговый орган реализует предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации принудительные меры взыскания задолженности с налогоплательщиков, - это внутренние организационные вопросы налогового органа. Доказательства технического сбоя внутреннего программного обеспечения по причинам, не зависящим от эксплуатанта, в материалы дела не представлены. При таких обстоятельствах было отказано в удовлетворении заявления о взыскании с предпринимателя задолженности по страховым взносам и пени.

В постановлении Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.07.2018 № 15АП-5409/2018 по делу № А32-37113/2017²³⁰ указывается, что в ходе представления налоговой декларации, на компьютере лица, ответственного за представление налоговой отчетности, имел место технический сбой, выразившийся в несанкционированном автоматическом

²²⁹ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 22.11.2022 № Ф08-12455/2022 по делу № А77-410/2022// Документ опубликован не был.

²³⁰ Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.07.2018 № 15АП-5409/2018 по делу № А32-37113/2017// Документ опубликован не был.

обновлении операционной системы. Указанное обстоятельство привело к временной неработоспособности компьютера ответственного лица и, соответственно, к невозможности отправки налоговой отчетности до 26.07.2016 в 0:00. Поскольку в ходе рассмотрения дела в суде налоговым органом указанное обстоятельство (технические сбои при направлении различной отчетности в налоговые органы) не было опровергнуто по существу, то такое обстоятельство было признано судом в качестве обстоятельства, исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения. Аналогичная правовая позиция изложена в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 18.01.2011 по делу № А66-732/2010²³¹, согласно которому суд признал в качестве обстоятельства, исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения технический сбой на почтовом сервере. В Постановлении ФАС Московского округа от 19.10.2010 № КА-А40/12165-10 по делу № А40-17895/10-115-145²³² суд указал, что неполучение налоговым органом представленной заявителем налоговой декларации по техническим причинам не свидетельствует о наличии вины налогоплательщика, в связи с чем у инспекции отсутствовали основания для привлечения заявителя к налоговой ответственности.

В постановлении Десятого арбитражного апелляционного суда от 23.07.2012 по делу № А41-16207/12 суд пришел к выводу о возможности снижения размера штрафа и учете технического сбоя в качестве обстоятельства, смягчающего ответственность²³³.

В пункте 9 статьи 3 федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима

²³¹ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18.01.2011 по делу № А66-732/2010// Документ опубликован не был.

²³² Постановление ФАС Московского округа от 19.10.2010 № КА-А40/12165-10 по делу № А40-17895/10-115-145// Документ опубликован не был.

²³³ Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 23.07.2012 по делу № А41-16207/12// Документ опубликован не был.

«Налог на профессиональный доход»²³⁴ установлено, что в случае возникновения в информационных системах налоговых органов технологического сбоя, влекущего невозможность исполнения предусмотренных обязанностей налогоплательщиков, такие обязанности считаются исполненными без нарушения срока при условии, что они исполнены не позднее дня, следующего за днем устранения указанного сбоя. Указанное положение направлено на защиту прав налогоплательщиков, однако в данной ситуации достаточно спорным остается вопрос об определении дня устранения технологического сбоя.

Полагаем, что в отсутствии регулирования технологических сбоев в НК РФ, на нормативном уровне необходимо закрепить понятие технологического сбоя и гарантии прав налогоплательщиков в условиях технологического сбоя. Считаем необходимым, в статью 11 НК РФ добавить понятие технологического сбоя как независящего от воли налогоплательщика или налогового органа состояния технической неработоспособности оборудования или программно-аналитических комплексов, не позволяющих в установленные сроки совершить действия, с которыми налоговое законодательство связывает наступление юридически значимых последствий. В статью 21 НК РФ считаем необходимым интегрировать право налогоплательщиков в случае возникновения технологического сбоя на исполнение обязанностей не позднее дня, следующего за днем устранения указанного сбоя. В статью 32 НК РФ интегрировать обязанность налоговых органов в случае технологического сбоя признавать обязанности налогоплательщиков исполненными без нарушения срока при условии, что они исполнены не позднее дня, следующего за днем устранения такого сбоя.

²³⁴ Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»// Собрание законодательства РФ, 03.12.2018, № 49 (часть I), ст. 7494.

Не менее важной задачей в условиях цифровизации является обеспечение достоверности выводов, полученных налоговыми органами в результате применения цифровых технологий.

Складывающаяся на сегодняшний день судебная практика по вопросу достоверности получаемых данных²³⁵ позволяет сделать вывод о том, что налоговый орган в качестве доказательства совершения налогоплательщиком налогового правонарушения не может использовать только данные, полученные из внутренних информационных систем налоговых органов, кроме них необходимо составление иной доказательственной базы, действительно свидетельствующей о совершении налогоплательщиком налогового правонарушения.

Кроме всего вышеназванного, на наш взгляд, необходимо включение в НК РФ (ст. 32. НК РФ) обязанности налоговых органов по верификации (дополнительной проверке на предмет соответствия реальным обстоятельствам) информации, полученной в рамках налогового контроля с помощью использования цифровых технологий.

Таким образом, внедрение современных цифровых технологий налогового контроля существенно совершенствует и упрощает юридический механизм взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками, видоизменяет характер соответствующих правовых отношений, стимулируя добросовестное поведение налогоплательщика, направленное на своевременную уплату налоговых платежей в бюджет, что повышает уровень налоговой дисциплины, приближает взаимоотношения, возникающие между налогоплательщиком и налоговым органом к режиму сотрудничества и наиболее оперативного совместного решения возникающих спорных

²³⁵ Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 25.07.2017 № 10АП-7846/2017 по делу № А41-74347/16// Документ опубликован не был; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 31.05.2021 № Ф05-10916/2021 по делу № А40-62388/2020// Документ опубликован не был.

вопросов. Роль налоговых органов в условиях перехода к цифровой экономике все больше включает в себя вопросы поддержания надлежащего функционирования цифровых технологий, а также выработку правовых инструментов обеспечения достоверности выводов, полученных в результате применения цифровых технологий в рамках налогового контроля. Надлежащее функционирование цифровых технологий, используемых налоговыми органами, приобретает важное значение для эффективного осуществления налогового контроля, следует признать их выделение в качестве отдельного элемента механизма правового регулирования налогового контроля. В НК РФ следует закрепить порядок использования налоговыми органами программно-аналитических комплексов в рамках контрольной деятельности.

Следует сделать вывод о том, что используемые налоговыми органами цифровые технологии – это программно-аналитические комплексы, позволяющие в сжатые сроки эффективно анализировать информацию о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика за счет ее проверки и сопоставления с иной информацией, имеющейся у налоговых органов из внутренних или внешних источников информации, с использованием результатов деятельности таких комплексов принимать решения, влекущие правовые последствия для налогоплательщика.

Внедрение цифровых технологий в контрольную деятельность позволяет автоматизировать некоторые контрольные процессы, а также способствует повышению собираемости налогов и обеспечению их наиболее полномерного поступления в бюджетную систему ввиду минимизации фактов нарушения налогового законодательства.

Налоговые органы в контрольной деятельности используют широкий спектр цифровых технологий, при этом на нормативном уровне не закреплён порядок использования налоговыми органами автоматизированных информационных систем. Расширение практики использования цифровых технологий в рамках осуществления налогового контроля создает ситуацию,

при которой осуществление контрольной деятельности зависит уже не только от непосредственно субъектов контроля – налоговых органов, но и от стабильного и точного функционирования цифровых технологий.

Внедрение цифровых технологий в контрольную деятельность налоговых органов приводит к реализации режима сотрудничества между налоговыми органами и налогоплательщиками, а также стимулирует добросовестное исполнение налоговой обязанности в установленные сроки.

В настоящее время налоговый орган в качестве доказательства совершения налогоплательщиком налогового правонарушения не может использовать только данные, полученные из внутренних информационных систем налоговых органов, кроме них необходимо составление иной доказательственной базы, действительно свидетельствующей о совершении налогоплательщиком налогового правонарушения. На наш взгляд, необходимо включение в НК РФ (ст. 32. НК РФ) обязанности налоговых органов по верификации (дополнительной проверке на предмет соответствия реальным обстоятельствам) информации, полученной в рамках налогового контроля с помощью использования цифровых технологий.

Поскольку надлежащее функционирование цифровых технологий, используемых налоговыми органами, приобретает важное значение для эффективного осуществления налогового контроля, то следует признать их выделение в качестве отдельного элемента механизма правового регулирования налогового контроля. В НК РФ следует закрепить порядок использования налоговыми органами программно-аналитических комплексов в рамках контрольной деятельности.

2.4. Развитие и совершенствование административно-правового механизма налогового контроля на современном этапе

Налоговые отношения по своей правовой природе конфликтны, так как в них наряду с публичным субъектом всегда принимает участие и частный

субъект, стремящийся защитить свою частную собственность от налоговых изъятий. При этом, для защиты публичного имущественного интереса объективно необходимым является выработка и совершенствование такого механизма взаимодействия с частным субъектом – прежде всего налогоплательщиками, который бы обеспечивал полное и своевременное исполнение налоговой обязанности. Для этого государством создаются уполномоченные государственные органы, наделенные властными полномочиями по отношению к фискальнообязанным лицам. Как справедливо отмечал Э.А. Вознесенский «функционирование контрольных органов предполагает наличие комплекса условий организационного и методического порядка: определение субъектов и объектов контроля, границ контрольной деятельности, прав и обязанностей контрольных органов, периодичности контроля, методики проверки, взаимной координации работы органов контроля и т.д.»²³⁶. Для того, чтобы механизм работал слаженно на законодательном уровне устанавливается порядок осуществления деятельности таких специально созданных уполномоченных органов, определяются виды возможного воздействия данных органов на обязанных лиц с целью обеспечения их надлежащего поведения и своевременного поступления денежных средств в соответствующие бюджеты бюджетной системы.

Целью формирования административно-правового механизма налогового контроля заключается в создании эффективной и прозрачной системы контроля за исполнением налогового законодательства. Основная направленность заключается в обеспечении полноты и своевременности поступления налогов и сборов в бюджеты бюджетной системы.

Административно-правовой механизм регулирования налогового контроля включает в себя следующие основные элементы:

- 1) субъекты контроля;

²³⁶ Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. М.: Юридическая литература, 1973. С. 25

- 2) подконтрольные субъекты;
- 3) объекты контроля;
- 4) предмет контроля;
- 5) порядок и характер деятельности уполномоченных государственных органов;
- 6) способы реализации результатов налогового контроля.

Необходимо особо отметить, что в рамках осуществления налогового контроля между уполномоченными государственными органами и частными субъектами (налогоплательщиками, налоговыми агентами) возникают контрольные налоговые правоотношения, которые имеют организационно-управленческий характер. Основная цель существования такого рода контрольных правоотношений – это реализация имущественных налоговых правоотношений, связанных с обеспечением своевременного и полномерного поступления всех запланированных к поступлению налогов в бюджеты бюджетной системы.

Контрольные налоговые правоотношения, которые возникают в рамках осуществления налогового контроля, имеют административно-правовую природу, так как им присущи признаки, которые характерны для административных правоотношений в целом : обязательным субъектом выступает уполномоченный государственный орган; государственно-властный характер правоотношения; их возникновение происходит по инициативе государства в лице уполномоченного органа, ответственность в случае нарушения правовых норм наступает не перед второй стороной правоотношения, а перед государством.

Представляется необходимым более подробно рассмотреть каждый из элементов административно-правового механизма регулирования налогового контроля.

Субъекты контроля. Налоговый контроль по своей сути является одной из управленческих функций, которую в своей деятельности реализуют уполномоченные государственные органы. От имени государства

деятельность по управлению могут реализовывать только органы административной юрисдикции. В налоговой сфере такими органами являются налоговые органы, а при перемещении товаров через таможенную границу таможенного союза – таможенные органы. Именно указанные органы от имени государства становятся участниками отношений по осуществлению налогового контроля. Таким образом, налоговые и таможенные органы при осуществлении налогового контроля реализуют функции государственного управления.

Административно-правовой статус налоговых органов регламентируется:

- Конституцией Российской Федерации, Налоговым кодексом Российской Федерации;
- Налоговым кодексом Российской Федерации²³⁷;
- законом Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»²³⁸;
- постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе»²³⁹;
- приказом Минфина России от 17.07.2014 № 61н «Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы»²⁴⁰;

²³⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ// Собрание законодательства РФ, N 31, 03.08.1998, ст. 3824.

²³⁸ Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»// Ведомости СНД и ВС РСФСР", 11.04.1991, № 15, ст. 492.

²³⁹ Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе»// Собрание законодательства РФ, 04.10.2004, № 40, ст. 3961.

²⁴⁰ Приказ Минфина России от 17.07.2014 № 61н «Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» (вместе с "Типовым положением об инспекции Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления и инспекции Федеральной налоговой службы межрайонного уровня", "Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам", "Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных", "Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по федеральному округу", "Типовым положением об управлении Федеральной налоговой

- приказом ФНС России от 17.02.2014 № ММВ-7-7/53@ «Об утверждении Регламента Федеральной налоговой службы»²⁴¹.

Налоговым органам присущи нижеследующие особенности административно-правового статуса.

Налоговые органы входят в систему федеральных органов исполнительной власти Российской Федерации и составляют единую централизованную систему органов, состоящую из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов, сборов, страховых взносов, и его территориальных органов. Налоговые органы Российской Федерации имеют собственную организационную структуру, обладают собственной компетенцией, наделены властными полномочиями в установленной сфере деятельности – осуществляют контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов, страховых взносов. Налоговые органы Российской Федерации одновременно являются органами государственной власти и юридическими лицами.

В соответствии с указом Президента Российской Федерации от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов

службы по субъекту Российской Федерации (субъектам Российской Федерации, находящимся в границах федерального округа)", "Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по ценообразованию для целей налогообложения", "Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по камеральному контролю", "Типовым положением о Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам", "Типовым положением о Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по управлению долгом", "Типовым положением о Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по управлению долгом в границах федерального округа (субъектов Российской Федерации, не входящих в состав федерального округа)", "Типовым положением о Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по контролю и надзору за налогоплательщиками в сфере бюджетного финансирования") (Зарегистрировано в Минюсте России 30.10.2014 N 34539)// Российская газета, № 287, 17.12.2014.

²⁴¹ Приказ ФНС России от 17.02.2014 N ММВ-7-7/53@ «Об утверждении Регламента Федеральной налоговой службы»// Российская газета, № 124, 04.06.2014.

исполнительной власти»²⁴² федеральные службы (к которым относится и ФНС России):

- осуществляют функции по контролю и надзору в установленной сфере деятельности;
- издают индивидуальные правовые акты;
- не вправе осуществлять нормативно-правовое регулирование, кроме прямо предусмотренных случаев.

При этом, под функциями по контролю и надзору в соответствии с вышеназванным указом Президента понимаются:

- осуществление действий по контролю и надзору за исполнением всеми подконтрольными субъектами установленных общеобязательных правил поведения;
- выдача разрешений на осуществление определенных видов деятельности;
- издание индивидуальных правовых актов;
- регистрация актов, документов, прав, объектов.

Вышестоящими государственными органами в отношении налоговых органов являются Правительство Российской Федерации и Министерство финансов Российской Федерации.

Основная цель деятельности ФНС России – реализация государственной политики в сфере налогообложения посредством осуществления функций по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и страховых взносов.

Важной чертой налоговых органов как субъектов налогового контроля является разграничение контрольных полномочий между различными налоговыми органами. Для подобного разграничения используются следующие критерии:

²⁴² Указ Президента РФ от 09.03.2004 N 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти»// Собрание законодательства РФ, N 11, 15.03.2004, ст. 945

1. Принцип территориального распределения полномочий в пределах системы налоговых органов при осуществлении налогового контроля, который предполагает, что взаимодействие налогоплательщика как контролируемого субъекта возникает, прежде всего, с тем налоговым органом, в котором он состоит на учете.

2. Определенные особенности контролируемого субъекта, например отнесение налогоплательщика к категории крупнейших налогоплательщиков. Мероприятия по осуществлению налогового контроля в отношении таких подконтрольных субъектов осуществляются специально созданными межрегиональными налоговыми инспекциями.

3. Специфика вида контрольной деятельности, например, в настоящее время созданы и осуществляют свою деятельность: межрегиональная инспекция ФНС России по ценообразованию для целей налогообложения, межрегиональная инспекция ФНС России по камеральному контролю, межрегиональная инспекция по крупнейшим налогоплательщикам № 7, осуществляющая налоговое администрирование организаций, осуществляющих деятельность в сфере связи и информационных технологий (разработка и издание программного обеспечения; оказание информационных услуг в сфере электронной коммерции; телекоммуникационные услуги; организация и проведение азартных игр и заключение пари; организация и проведение лотерей; оборот цифровой валюты; а также администрирует иностранных лиц, осуществляющих: оказание услуг в электронной форме и реализацию товаров посредством электронных торговых площадок (пункт 4.6 статьи 83 НК РФ); выплату доходов в виде вознаграждений (пункт 4.10 статьи 83 НК РФ)), межрегиональная инспекция ФНС России по управлению долгом, межрегиональная инспекция ФНС России по контролю и надзору за налогоплательщиками в сфере бюджетного финансирования.

Перечень прав налоговых органов закреплен в статье 31 НК РФ, не является закрытым, к ним, среди прочего, относятся: проведение налоговых проверок, проведение выемки документов в случаях, когда есть достаточные

основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены; приостановление операций по счетам, наложение ареста на имущество и т.д.

Ввиду активного процесса внедрения цифровых технологий в деятельность налоговых органов специально для целей работы с такими цифровыми технологиями было создано подведомственное учреждение ФНС России - ФКУ «Налог-Сервис». Согласно приказу Министерства финансов Российской Федерации от 20 июля 2011 г. № 267 «О федеральном бюджетном учреждении «Налог-Сервис» Федеральной налоговой службы»²⁴³ данное учреждение занимается информационным и организационно-техническим обеспечением деятельности налоговых органов. Как отмечают некоторые исследователи, искусственный интеллект, используемый в рамках программного комплекса ФКУ «Налог-Сервис», «расширяет рамки участия в процедурах налогового контроля, так как его использование позволяет анализировать информацию о налогоплательщиках, контролировать проведение сотрудниками налоговых органов мероприятий налогового контроля»²⁴⁴.

Таким образом, активное внедрение цифровых технологий в деятельность налоговых органов привело к появлению подведомственного учреждения ФНС России, на которое были возложены функции по информационному и организационно-техническому обеспечению деятельности налоговых органов и выступающего в качестве оператора электронного документооборота.

Деятельность таможенных органов в рамках налогового контроля строго ограничена осуществлением контроля за отдельными видами налогов и сборов

²⁴³ Приказ Министерства финансов РФ от 20 июля 2011 г. № 267 «О федеральном бюджетном учреждении «Налог-Сервис» Федеральной налоговой службы»// URL: <https://www.service-nalog.ru/documents/3/>

²⁴⁴ Челноков Д.М. Провалы неопределенности в правовом регулировании налогового контроля в условиях применения искусственного интеллекта // Налоги. 2024. N 2. С. 28 - 32.

(например, НДС, акцизы), уплачиваемыми при пресечении таможенной границы Таможенного союза, поэтому проведение контрольных процедур в сфере налогообложения составляет лишь часть контрольной деятельности таможенных органов.

Кроме того, при осуществлении налогового контроля могут принимать участие и органы внутренних дел²⁴⁵. По запросу налоговых органов они могут обеспечивать безопасность сотрудников налоговых органов при выездных налоговых проверках и возбуждать уголовные дела в пределах своей компетенции. Кроме того, органы внутренних дел осуществляют организацию и непосредственное осуществление оперативно-розыскной деятельности, профилактику налоговых преступлений, подготавливают материалы для возбуждения следователем Следственного комитета России уголовных дел за совершение налоговых преступлений и осуществляют их дальнейшее сопровождение.

Подконтрольные субъекты. Подконтрольными субъектами в рамках налогового контроля могут быть налогоплательщики – физические лица, индивидуальные предприниматели, организации, налоговые агенты, банки и т.д. Особенностью контролируемых субъектов является то, что они организационно не подчинены контролирующим субъектам и находятся лишь в функциональной зависимости от последних.

Как отмечал Э.А. Вознесенский эффективная организация контрольной деятельности субъектов контроля «предполагает правовое закрепление за ним определенной группы объектов, объединенных известным единством их назначения, четкое установление границ контрольной деятельности данного субъекта в целях пресечения дублирования в осуществлении контрольных действий»²⁴⁶.

²⁴⁵ Соглашение о взаимодействии между Министерством внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой службой (утв. МВД России N 1/8656, ФНС России N ММВ-27-4/11 13.10.2010)// Документ опубликован не был.

²⁴⁶ Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. М.: Юридическая литература, 1973. С.27.

Объекты налогового контроля. Ю.А. Крохина указывает, что объектами налогового контроля являются «движение денежных средств в процессе аккумулирования публичных денежных фондов, а также материальные, трудовые и иные ресурсы налогоплательщиков»²⁴⁷.

И.И. Кучеров, О.Ю. Судаков, И.А. Орешкин указывают, что объект налогового контроля - «разновидность денежных отношений публичного характера, возникающих в процессе взимания налогов и сборов и привлечения нарушителей налогового законодательства к ответственности»²⁴⁸. В данном случае авторы ограничивают границы объекта налогового контроля денежными отношениями публичного характера, однако представляется, что к числу объектов налогового контроля могут быть отнесены и иные виды отношений, например, факты несообщения информации, отсутствие постановки на налоговый учет, хотя такие отношения не являются денежными по своей правовой природе.

В.А. Красницкий считает, что в качестве объекта налогового контроля выступают «предприятия и организации различных организационно-правовых форм и физические лица»²⁴⁹. Тем не менее полагаем, что организации и физические лица являются подконтрольными субъектами, а не объектами контроля, так как сам налоговый контроль направлен не на них как таковых, а на оценку тех действий, которые совершаются такими субъектами с точки зрения их своевременности и законности.

Н.А. Шевелева, М.В. Кустова, О.А. Ногина в качестве непосредственного объекта налогового контроля называют «действия (бездействия) налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов по уплате налогов и сборов, которые оцениваются с позиции законности,

²⁴⁷ Крохина, Ю. А. Налоговое право : учебник для вузов.— 10-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2025. С.178.

²⁴⁸ Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 20.

²⁴⁹ Красницкий В.А. Налоговый контроль в системе налогового администрирования. М.: Финансы и статистика, 2008. С. 66.

достоверности и своевременности»²⁵⁰. А.А. Нигметзянов и Т.И. Абдреев к числу объектов налогового контроля относят «действия налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов по уплате налогов и сборов, а также по исполнению иных обязанностей, предусмотренных законодательством»²⁵¹. Схожей позиции придерживается и О.А. Ногина²⁵².

Если налоговый контроль рассматривать с позиции деятельностного подхода - как деятельность уполномоченных государственных органов, направленную на обеспечение полного и своевременного исполнения налоговой обязанности, то к объектам налогового контроля следует отнести действия/бездействие фискально обязанных лиц по уплате налогов и сборов, а также по исполнению ими иных обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством.

Предмет налогового контроля. О.А. Ногина полагает, что предметом налогового контроля «выступают документальные, вещественные и цифровые носители информации о совершенных налогоплательщиком операциях, его действиях (бездействии)»²⁵³. Ю.А. Крохина к предмету налогового контроля относит «валютные и кассовые операции, сметы предприятий, налоговые декларации, использование налоговых льгот, бухгалтерская документация»²⁵⁴.

В.А. Красницкий указывает, что предметом налогового контроля является «конкретный налог, правильность исчисления которого подлежит проверке»²⁵⁵. Считаю возможным не в полной мере согласиться с данной позицией, так как, например, при выездной налоговой проверке в предмет проверки могут быть включены несколько налогов за определенный период,

²⁵⁰ Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник/ Отв. ред. Н.А. Шевелева. М.: Юрист, 2001. С.260.

²⁵¹ Организационно-правовые и процессуальные основы налогового контроля: учебное пособие / Т.И.И Абдреев, А.А. Нигметзянов. Казань: ЮрЭксПрактик, 2021. С. 14-15.

²⁵² Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер, 2002. С. 106.

²⁵³ Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер, 2002. С. 109.

²⁵⁴ Крохина, Ю. А. Налоговое право : учебник для вузов.— 10-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2025. С.178.

²⁵⁵ Красницкий В.А. Налоговый контроль в системе налогового администрирования. М.: Финансы и статистика, 2008. С. 66.

но, при этом, подлежать проверке будут именно носители информации о деятельности фискально обязанного лица – документы первичного учета, бухгалтерская и налоговая отчетность и т.д.

Расширение форм взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, увеличение способов предоставления отчетных документов: наряду с предоставлением документов в бумажном виде появилась возможность предоставления налоговой декларации и иных отчетных документов по установленным форматам в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи, что позволяет сделать вывод о включении в предмет налогового контроля в том числе документов в электронной форме.

Таким образом полагаем, что предметом налогового контроля являются носители информации в бумажной, электронной или иной форме о совершенных фискально обязанным лицом операциях.

Порядок и характер деятельности уполномоченных государственных органов при осуществлении налогового контроля. Как ранее было отмечено, процессы внедрения цифровых технологий в деятельность налоговых органов стали оказывать существенное влияние на характер осуществления контрольной деятельности. В настоящее время процессы, осуществляемые в рамках налогового контроля, становятся все более автоматизированными, налоговыми органами используются разного рода программно-аналитические комплексы, которые способны сравнивать и анализировать показатели, находить арифметические ошибки, логические несоответствия в представленных налогоплательщиками отчетных документах.

Расширяющаяся практика применения налогового мониторинга приводит к тому, что налоговые органы в текущем режиме с использованием программно-аналитических комплексов проверяют финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщиков, а с 01.01.2026 предполагается переход на полную интеграцию информационных систем организаций с автоматизированной информационной системой «Налог-3».

Все это свидетельствует о том, что осуществление налогового контроля все в большей мере предполагает и основывается на создании и поддержании информационного режима доверия между налоговым органом и налогоплательщиком, включающим в себя меры по информированию предприятий и организаций, появлению возможностей налогового декларирования и отчетности в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи.

При этом порядок использования программно-аналитических комплексов сотрудниками налоговых органов не регламентирован на нормативном уровне, что может приводить, в том числе, к сложностям для налогоплательщиков в рамках защиты их прав, так как они не могут узнать, как применяются в отношении них такие программно-аналитические комплексы и как защитить свои права. Именно поэтому стоит отметить, что в настоящее время происходит существенная трансформация характера деятельности налоговых органов по осуществлению налогового контроля, в связи с чем требуется существенное совершенствование нормативно-правовой основы порядка использования программно-аналитических комплексов налоговыми органами, так как цифровые технологии становятся новым отдельным элементом механизма правового регулирования налогового контроля. Внедрение современных цифровых технологий налогового контроля должно существенно видоизменить характер соответствующих правовых отношений, приблизить их к сотрудничеству сторон и совместному решению налоговых и других финансово-хозяйственных вопросов.

В связи с этим, можно сделать вывод о том, что процесс внедрения современных цифровых технологий в контрольную деятельность можно разделить на две основные составляющие: организационно-техническую и правовую составляющие.

Как было указано ранее, внедрение цифровых технологий в деятельность налоговых органов привело к появлению подведомственного учреждения ФНС России - ФКУ «Налог-Сервис», на которое были возложены

функции по информационному и организационно-техническому обеспечению деятельности налоговых органов и выступающего в качестве оператора электронного документооборота. Именно названное учреждение выполняет функции технического опосредования процесса интеграции современных цифровых технологий в контрольную деятельность. Организационно-техническая составляющая процесса интеграции цифровых технологий заключается в создании технической платформы для взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками, позволяющей своевременно и технологически безопасно – исключая неправомерный доступ любых третьих лиц и минимизируя риски совершения кибератак осуществлять передачу информации.

Правовая составляющая заключается в создании необходимого правового регулирования порядка использования современных цифровых технологий и закреплении его непосредственно в НК РФ. В рамках настоящего исследования был проведен глубокий анализ существующих подходов к нормативно-правовому регулированию цифровых технологий и был сделан вывод о его недостаточности. Тем не менее, поскольку развитие цифровых технологий происходит стремительно, представляется, что детальная регламентация всех без исключения процессов использования цифровых технологий в контрольной деятельности налоговых органов представляется затруднительной. В связи с этим, для установления общих правовых «рамочек» порядка использования цифровых технологий в контрольной деятельности в настоящее время считаем достаточным закрепление общих принципов использования цифровых технологий. Полагаем, что такой подход в настоящий период времени будет достаточным и не будет препятствовать использованию цифровых технологий в контрольной деятельности, но, тем не менее, будет ограничен рамками закона.

К числу основных общих принципов использования цифровых технологий в контрольной деятельности налоговых органов предлагаем отнести:

1) объективность цифровых технологий и прозрачность порядка их использования. Алгоритмы работы цифровых технологий должны подразумевать беспристрастную объективную оценку полученной информации, налогоплательщик должен быть осведомлен, что при анализе информации в рамках налогового контроля используются цифровые технологии;

2) надежность цифровых технологий – алгоритмы, используемые в рамках применения цифровых технологий, должны обеспечивать получение достоверного результата;

3) безопасность цифровых технологий, предполагающая защиту и информации от любого неправомерного доступа третьих лиц;

4) стандартизация и масштабируемость – использование цифровых технологий должно приводить к единообразию подходов при проведении контрольных процедур, пресечению индивидуализированного подхода, тем не менее при учете конкретных значимых фактических обстоятельств в рамках каждого конкретного случая их использования;

5) адаптивность и развитие – появление новых способов совершения налоговых правонарушений и преступлений должно приводить к обновлению подобного рода технологий для последующего наиболее эффективного противодействия новым незаконным практикам;

6) необходимость верификации полученных результатов – современный уровень развития цифровых технологий свидетельствует о необходимости дополнительного подтверждения правильности полученной информации и ее внешней проверки ответственным должностным лицом налогового органа.

В перспективе по достижении стабильной практики применения цифровых технологий в контрольной деятельности налоговых органов детальный порядок использования цифровых технологий следует закрепить в налоговом законодательстве.

Способы реализации результатов налогового контроля. Камеральная налоговая проверка в случае выявления нарушений законодательства о

налогах и сборах заканчивается составлением акта, в котором фиксируются такие нарушения. Выездная налоговая проверка заканчивается составлением справки о проведённой проверке, после чего уполномоченные должностные лица налогового органа составляют и проводят ознакомление налогоплательщика с актом проверки. При выездной налоговой проверке акт составляется даже в тех случаях, когда нарушений законодательства о налогах и сборах выявлено не было. Налогоплательщик вправе подать письменные возражения на акт проверки или представить свои возражения в рамках процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, которые должны быть в обязательном порядке проанализированы и учтены налоговым органом при принятии итогового решения о привлечении или об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности. Принятое по итогам процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки решение может содержать сведения о выявленных нарушениях законодательства о налогах и сборах и необходимости уплаты суммы недоимки, штрафа. После вступления в силу решения о привлечении налогоплательщика к ответственности либо об отказе в привлечении к ответственности налогоплательщику направляется требование. Требование содержит в себе информацию о необходимости уплаты недоимки, пеней, штрафа в определённый, установленный в требовании срок. В случае неисполнения налогоплательщиком требования в установленные сроки, налоговым органом принимается решение о принудительном взыскании суммы налога, пеней, штрафа. В случае неисполнения обязанности, размер которой позволяет предполагать факт совершения преступления, налоговые органы в течение 10 дней со дня выявления указанных обстоятельств обязаны направить материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. На срок принятия решения о возбуждении уголовного дела следственными органами приостанавливается исполнение решения налогового органа. Если следственными органами будет вынесено постановление об отказе в возбуждении уголовного дела или постановление о прекращении уголовного

дела, а также если по соответствующему уголовному делу будет вынесен оправдательный приговор, то происходит возобновление исполнения решения налоговыми органами.

В рамках проведения налогового мониторинга в случае выявления несоответствий или противоречий в представленных налогоплательщиком документах уполномоченные лица налогового органа обязаны сообщить об этом факте налогоплательщику с требованием представить пояснения или внести необходимые исправления. Если пояснения налогоплательщиком представлены не будут или если они подтвердят факт нарушения, то налоговым органом составляется мотивированное мнение. В течение 10 дней налоговый орган направляет организации – налогоплательщику уведомление о наличии оснований для составления мотивированного мнения. В течение 15 дней организация – налогоплательщик вправе представить пояснения и внести исправления. Если пояснения представлены не будут или представленные пояснения не опровергнут факт совершения правонарушения, то налоговым органом составляется мотивированное мнение, которое является обязательным для налогоплательщика. В случае неисполнения организацией – налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа будет проведена выездная налоговая проверка.

Проведение предпроверочного анализа деятельности налогоплательщика связано с аналитической работой налоговых органов по выявлению нарушений налогового законодательства, по результатам предпроверочного анализа налогоплательщик включается или не включается в план проведения выездных налоговых проверок²⁵⁶.

Сделан вывод о том, что административно-правовой механизм регулирования налогового контроля включает в себя следующие основные элементы: субъекты контроля, подконтрольные субъекты, объекты контроля, предмет контроля, порядок и характер деятельности уполномоченных

²⁵⁶ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 04.10.2024 N Ф09-5009/24 по делу N А76-18477/2021// Документ опубликован не был.

государственных органов, способы реализации результатов налогового контроля.

Анализ каждого из выделенных элементов административно-правового механизма регулирования налогового контроля позволил сделать вывод о том, что процессы перехода Российской Федерации к цифровой экономике оказали существенное влияние на некоторые из вышеназванных элементов механизма регулирования.

Налоговые органы как субъекты контроля входят в систему федеральных органов исполнительной власти Российской Федерации и составляют единую централизованную систему органов, состоящую из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов, сборов, страховых взносов, и его территориальных органов. Внедрение цифровых технологий в деятельность налоговых органов (как по взаимодействию с налогоплательщиками, так и в контрольную деятельность) привело к появлению отдельного подведомственного учреждения ФНС России, осуществляющего функции по информационному и организационно-техническому обеспечению деятельности налоговых органов и выступающего в качестве оператора электронного документооборота.

Расширение форм взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, увеличение способов предоставления отчетных документов за счет появления возможности предоставления налоговой декларации и иных отчетных документов по установленным форматам в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи, позволяет сделать вывод о включении в предмет налогового контроля в том числе документов в электронной форме. В связи с этим, предметом налогового контроля будут выступать носители информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика в любой форме - бумажной, в том числе и электронной.

Процессы внедрения цифровых технологий в деятельность налоговых органов стали оказывать существенное влияние на характер осуществления контрольной деятельности за счет частичной автоматизации ряда процессов. Налоговыми органами в контрольной деятельности используются разного рода программно-аналитические комплексы, которые способны сравнивать и анализировать показатели, находить арифметические ошибки, логические несоответствия в представленных налогоплательщиками отчетных документах. Расширяющаяся практика применения налогового мониторинга приводит к тому, что налоговые органы в текущем режиме с использованием программно-аналитических комплексов проверяют финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщиков. Все это свидетельствует о том, что осуществление налогового контроля все в большей мере предполагает и основывается на создании и поддержании информационного режима доверия между налоговым органом и налогоплательщиком, включающим в себя меры по информированию предприятий и организаций, появлению возможностей налогового декларирования и отчетности в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи.

При этом порядок использования программно-аналитических комплексов сотрудниками налоговых органов не регламентирован на нормативном уровне, что может приводить, в том числе, к сложностям для налогоплательщиков в рамках защиты их прав. В связи с этим сделан вывод о том, что цифровые технологии становятся новым отдельным элементом механизма правового регулирования налогового контроля. Внедрение современных цифровых технологий налогового контроля должно существенно видоизменить характер соответствующих правовых отношений, приблизить их к сотрудничеству сторон и совместному решению налоговых и других финансово-хозяйственных вопросов. В настоящее время требуется существенное совершенствование нормативно-правовой основы порядка использования программно-аналитических комплексов налоговыми органами при осуществлении налогового контроля.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование позволяет сделать следующие основные выводы.

В ходе проведенного исследования взглядов ученых и научных теорий была дана авторская трактовка понятия «налоговый контроль», выделены его существенные признаки.

Налоговый контроль — это управленческая административно-процедурная деятельность, специально уполномоченных органов, направленная на обеспечение строгого соблюдения интересов государства и муниципалитетов в области исполнения налоговых обязанностей юридическими и физическими лицами, включающая в себя также пресечение правонарушений и применение мер принуждения к нарушителям.

На основании проведенного исследования были выделены следующие признаки налогового контроля:

- налоговый контроль — функция государственного управления;
- налоговый контроль — организационно-юридическое средство обеспечения законности в управленческой деятельности в сфере налогообложения;
- налоговый контроль — правовая форма деятельности уполномоченных органов государства и должностных лиц по сбору, анализу и систематизации сведений о соблюдении требований закона, регулирующего налоговые отношения соответствующими субъектами;
- налоговый контроль — завершающая стадия управленческого процесса;
- налоговый контроль — вид государственного контроля и разновидность государственного финансового контроля;
- налоговый контроль — одновременно административно-управленческая деятельность и контрольный процесс;

- налоговый контроль – форма обратной связи, посредством которой налоговые органы получают необходимую информацию о действительном состоянии объектов контроля и исполнении законодательства о налогах и сборах.

Было установлено, что сущность налогового контроля выражается в управленческой административно-процедурной деятельности специально уполномоченных органов, направленной на обеспечение полноты и своевременности налоговых поступлений в бюджет и осуществление контроля за соблюдением подконтрольными субъектами норм законодательства о налогах и сборах. Сущность налогового контроля состоит в том, что субъект управления осуществляет учет и проверку выполнения подконтрольными субъектами нормативно установленных требований закона, выявляет правонарушения и привлекает к ответственности нарушителей.

Налоговый контроль как управленческая административно-процедурная деятельность имеет смешанный характер, сочетает в себе управленческие, контрольные и юрисдикционные процедуры.

Особую роль выполняют именно нормы и институты административного права, которые образуют специальный механизм, обеспечивают и сопровождают практически все этапы и стадии налогообложения, начиная от регистрации юридических лиц как налогоплательщиков и/или налоговых агентов, формирования налоговых обязательств, осуществления налогового администрирования и контроля, отчетности по налогам, применение мер юридической отчетности и других правоохранительных мер. Во многих случаях административное регулирование носит правообразующий характер для налоговых правоотношений и образует их сущность. Деятельность налоговых органов «сопровождает» каждый этап существования материальных налоговых отношений.

Налоговый контроль – не единственная сфера приложения административного права к сфере налогообложения. Не менее значимы

налоговое администрирование и налоговая юрисдикционная деятельность. В совокупности эти три стороны административного регулирования образуют процедурно – процессуальный режим налогообложения – отдельную часть правового регулирования в этой области.

Путем регистрации, конкретизации налоговой информации, планирования поступлений, контроля, отчетности, мер правового принуждения налоговые органы реально участвуют не только в решении финансовых вопросов, но и решают задачи по стимулированию и оптимизации производственных процессов. Это особо явственно видно в области применения налоговых льгот, преференций, изъятий, равно как и администрировании объектов опережающего экономического развития.

Установлено, что степень административизации порядка обложения налогами и сбора напрямую зависит от реальных экономических условий, но административно-правовое опосредование процесса налогообложения – неотъемлемый элемент налоговой политики, который объясняется отсутствием в налоговых отношениях встречного удовлетворения, в силу чего обязанная сторона должна испытывать виртуальное или же конкретное правовое принуждение к исполнению своих налоговых обязанностей. Именно поэтому административное правовое регулирование – неотъемлемый элемент правопорядка в области налогообложения.

В силу развития налогового права как института финансового права, так же как и принятия невыверенных в должной мере актов административного законодательства, возникли определенные коллизии при сохранении пробелов, понижающие эффективность государственной налоговой политики.

Административно-правовое регулирование налоговых отношений, обладая внутренним единством, в то же время характерно особой структурой, отражающей специализацию отдельно взятых юридических конструкций, применяемых в сфере налогообложения. Налоговый контроль занимает промежуточное место между администрированием и юрисдикционными

мерами, будучи с одной стороны, результатом налогового администрирования, с другой, - средством получения обработки и реализации правоохранительной налоговой информации, используемой для правоохранительных действий. Последний элемент придает администрированию и контролю качество императивности и общеобязательности, а равно потенциальной ответственности за упущения и нарушения при уплате налогов и сборов, получению льгот, особых налоговых режимов или специальных стимулирующих мер.

В совокупности эти элементы административного регулирования в силу особой значимости выделены из правового регулирования государственного контроля (надзора) в специальный режим правового регулирования, регламентированный отдельным разделом Налогового Кодекса Российской Федерации. Представляется, что «троякое» понимание применимо не только к механизму административного регулирования налогообложения, но и к структуре компетенции налоговых инспекций как специализированных исполнительных органов государства.

Проведенный анализ становления налогового контроля в России в исторической ретроспективе позволяет заключить, что качество и степень эффективности налогового контроля во многом зависит от особенностей социально-экономического строя страны на каждом историческом этапе; организационно-правовые формы налогового контроля отражают и воспроизводят особенности правовой организации государственного управления в сфере экономики; эффективность налогового контроля предопределяет способность государства решать возложенные на него задачи и функции как в области экономики, так и в сферах обороны, охраны правопорядка, осуществления социальных программ и проектов.

Исследование историко-правовых налоговых правоотношений обусловило возможность выделить в развитии налогового контроля следующие этапы:

1. Период ранних государств (X-XIV вв.), сопряженный с зарождением налогов и налогообложением, взимаемых не системно, и при отсутствии государственного податного аппарата. Данный период характеризовался неэффективностью налогообложения, поскольку не было четко установленного списка налогов и податей, а также специализированного органа. Это связано с отсутствием четкой государственной системы как таковой и отсутствием выделения доходов государства и личных доходов монарха в качестве самостоятельных категорий. Говорить о наличии налоговой системы в данный период не приходится.

2. Период послеордынский (XV - XVII вв.), который связан с повышением доли налогов в государственных доходах, формированием податных органов и начальных основ налогообложения. Данный период связан с повышением роли налогов в системе государственных доходов и появлением системы их взимания. В данном периоде можно говорить о зарождении и формировании налоговой системы государства. Появляется учет налогоплательщиков, формируется система отслеживания поступлений в бюджет, создаются специализированные органы, определяются направления контрольных мероприятий.

3. Царский период (XVII – начало XX в.). В период правления Романовых (с 1613 г.) происходит постоянное структурное развитие системы налогообложения, совершенствование механизмов адекватных общественному развитию. В этот период происходит упорядочение механизма налогообложения и приведение его в то состояние, которое имеется на сегодняшний день: структура органов, перечень налогов, механизм взимания налогов и осуществления налоговых мероприятий.

4. Советский и современный постсоветский (1917г . – по настоящее время). Дальнейшее развитие налогообложения в советский период зависело от политической и экономической ситуации в стране и характеризовалось значительными изменениями не только в структуре управления государства, но и во всей налоговой системе.

Приведенная классификация этапов развития налогового контроля характеризует именно процесс становления и развития самой системы налогового контроля, а не государства в целом. Проведенное исследование историко-правовых основ позволило сделать вывод, что налоговый контроль появился в России не спонтанно, а прошел целый ряд исторических этапов, в рамках которых осуществлялось становление, функционирование, совершенствование и развитие налогового контроля в соответствии с изменениями политического и экономического устройства страны.

Было установлено, что контрольные налоговые правоотношения представляют собой урегулированные нормами налогового и административного права общественные отношения, складывающиеся между налоговыми и иными уполномоченными органами и правообязанными субъектами, содержанием которых выступают субъективные права и юридические обязанности, реализующие содержащиеся в этих нормах предписания по осуществлению налогового контроля. Налоговый контроль представляет собой комплексное правовое явление, обладающее общностью с контролем и надзором – институтом административного права.

Понимание административно-правового воздействия на сферу налогообложения как гармоничное взаимодействие трех начал – администрирования, контроля и юрисдикционных мер, имеющих собственную функциональную нагрузку, позволяет сделать вывод, что налоговый контроль есть сфера особых правоотношений, не связанных ни с распорядительством, ни с правовой охраной. Смысл налогового контроля в обеспечении администрирующих и охраняющих правопорядок должностных лиц налоговых органов актуальной информацией о ходе налогообложения юридических и физических лиц, о возможных отклонениях от установленного порядка, о степени выполнения планов государственных доходов, об отчетности по налогообложению и другим контрольным точкам.

Существом налогового контроля, понимаемого как специальная управленческая процедура, состоит в формировании обязанности

налогоплательщика предоставить налоговому органу полную информацию о своих налоговых обязанностях, степени их исполнения, наличии недоимки (если таковая имеется), причинах ее возникновения и по другим вопросам, интересующих налоговую инспекцию и ее должностных лиц.

Выявлено, что основными составными элементами структуры контрольных налоговых правоотношений являются:

- 1) субъекты правоотношения,
- 2) объекты правоотношения,
- 3) содержание правоотношения.

Установлено, что субъектами налоговых контрольных отношений выступают налоговые и иные уполномоченные органы, правообязанные субъекты, налоговые агенты, банки, платежные агенты. Выявлено, что основным объектом контрольных налоговых правоотношений выступают фискальные материальные права государства, заключающиеся в необходимости обеспечения надлежащего и своевременного исполнения налоговой обязанности и поступления денежных средств в публичные денежные фонды. Проанализировано, что в рамках контрольных налоговых правоотношений происходит проверка соблюдения правообязанными лицами налогового законодательства в целом, ввиду проверки качества ведения учета объектов налогообложения, обеспечения правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджеты бюджетной системы исходя из реально сформировавшейся налоговой базы, происходит предупреждение совершения нарушений законодательства о налогах и сборах за счет устранения выявленных нарушений, а также наложения санкций в виде привлечения к налоговой или административной ответственности. При этом необходимо отметить, что в содержании контрольных налоговых правоотношений присутствует и ряд ограничений. Такие ограничения, прежде всего, затрагивают проверяемые периоды, продолжительность контрольных мероприятий, цели и время проведения контрольных мероприятий.

Детальный анализ главы 14 НК РФ позволил сделать вывод о том, что налоговые органы проводят комплекс административно-охранительных мер, направленных на соблюдение законодательства о налогах и сборах. Порядок применения мер регулируется положениями НК РФ, устанавливающими регулирование соответствующих административных процедур, а также иных подзаконных нормативных правовых актах, принимаемых уполномоченным органом.

В частности, административно-распорядительный характер носят следующие процедуры:

- 1) регистрация, постановка на налоговый учет, снятие организации с налогового учета;
- 2) порядок присвоения идентификационного номера налогоплательщика;
- 3) порядок доступа на территорию или в помещение налогоплательщика должностных лиц налоговых органов;
- 4) порядок проведения осмотра территорий, помещений лица, в отношении которого проводится налоговая проверка;
- 5) порядок истребования необходимых документов;
- 6) порядок планирования налоговых доходов;
- 7) порядок предоставления льгот и изъятий (налоговых расходов).

Перечисленные процедуры носят административно-распорядительный характер, направлены на охрану интересов государства и непосредственно не связаны с вмешательством в экономическую деятельность подконтрольного лица. Применение названных процедур носит повторяющийся, циклический характер.

Установлено, что нормы налогового законодательства зачастую содержат отсылочные нормы к административным регламентам, приказам, ФНС России. Они имеют форму административного нормативного правового акта, утверждаемого Минфином России.

В главе 14 НК РФ закрепляется порядок осуществления административно-юрисдикционных полномочий налоговых органов при осуществлении налогового контроля:

- 1) порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях;
- 2) порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки;
- 3) порядок производства по делу о налоговых правонарушениях;
- 4) порядок исполнения решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Установлено, что основными критериями разграничения налоговых и административных отношений в сфере осуществления налогового контроля является непосредственное содержание этих отношений и их связь с движением денежных средств в рамках процесса исполнения налоговой обязанности. Налоговые отношения связаны с движением денежных средств, административные отношения опосредуют нематериальные процессы и процедуры при осуществлении налогового контроля.

Было выявлено, что организационно-правовые формы налогового контроля – это внешнее выражение деятельности уполномоченных государственных органов по практической реализации урегулированных законодательством контрольных мероприятий, влекущее определенные правовые последствия.

Организационно - правовые методы налогового контроля – это совокупность взаимосвязанных процессуальных действий, осуществляемых уполномоченными государственными органами в рамках конкретной формы налогового контроля, направленных на получение необходимых данных, позволяющих сформировать систему доказательств и сделать обоснованный вывод о наличии или отсутствии в действиях фискально - обязанного лица фактов, свидетельствующих о совершении налогового правонарушения или преступления. Содержание каждой конкретной формы налогового контроля

составляют определённые специально-правовые методы налогового контроля.

Было установлено, что в практике налоговых органов кроме непосредственно таких форм налогового контроля как налоговые проверки и налоговый мониторинг получает свое распространение новая самостоятельная форма налогового контроля – предпроверочный анализ состояния дел налогоплательщиков. В современных условиях традиционные методы налогового контроля стали дополняться цифровыми методами налогового контроля – автоматической проверкой отчетных документов с использованием технологий анализа больших данных и искусственного интеллекта с целью выявления арифметических ошибок и логических несоответствий.

Сделан вывод о том, что административно-правовой механизм регулирования налогового контроля включает в себя следующие основные элементы: субъекты контроля, подконтрольные субъекты, объекты контроля, предмет контроля, порядок и характер деятельности уполномоченных государственных органов, способы реализации результатов налогового контроля. Целью формирования административно-правового механизма налогового контроля заключается в создании эффективной и прозрачной системы контроля за исполнением налогового законодательства. Основная направленность заключается в обеспечении полноты и своевременности поступления налогов и сборов в бюджеты бюджетной системы.

Анализ каждого из выделенных элементов административно-правового механизма регулирования налогового контроля позволил сделать вывод о том, что процессы перехода Российской Федерации к цифровой экономике оказали существенное влияние на некоторые из вышеназванных элементов механизма регулирования.

Налоговые органы как субъекты контроля входят в систему федеральных органов исполнительной власти Российской Федерации и составляют единую централизованную систему органов, состоящую из

федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов, сборов, страховых взносов, и его территориальных органов. Внедрение цифровых технологий в деятельность налоговых органов привело к появлению отдельного подведомственного учреждения ФНС России, выполняющего функции по организационно-техническому и информационному обеспечению деятельности ФНС России и ее территориальных органов и выступающего в качестве оператора электронного документооборота.

Расширение форм взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, увеличение способов предоставления отчетных документов за счет появления возможности предоставления налоговой декларации и иных отчетных документов по установленным форматам в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи, позволяет сделать вывод о включении в предмет налогового контроля в том числе документов в электронной форме. В связи с этим, предметом налогового контроля будут выступать носители информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика в любой форме - бумажной, в том числе и электронной.

Процессы внедрения цифровых технологий в деятельность налоговых органов стали оказывать существенное влияние на характер осуществления контрольной деятельности за счет частичной автоматизации ряда процессов. Налоговыми органами в контрольной деятельности используются разного рода программно-аналитические комплексы, которые способны сравнивать и анализировать показатели, находить арифметические ошибки, логические несоответствия в представленных налогоплательщиками отчетных документах. Расширяющаяся практика применения налогового мониторинга приводит к тому, что налоговые органы в текущем режиме с использованием программно-аналитических комплексов проверяют финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщиков. Все это свидетельствует о том, что осуществление налогового контроля все в большей мере предполагает

и основывается на создании и поддержании информационного режима доверия между налоговым органом и налогоплательщиком, включающим в себя меры по информированию предприятий и организаций, появлению возможностей налогового декларирования и отчетности в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи.

При этом порядок использования программно-аналитических комплексов сотрудниками налоговых органов не регламентирован на нормативном уровне, что может приводить, в том числе, к сложностям для налогоплательщиков в рамках защиты их прав. В связи с этим сделан вывод о том, что цифровые технологии становятся новым отдельным элементом механизма правового регулирования налогового контроля. Внедрение современных цифровых технологий налогового контроля должно существенно видоизменить характер соответствующих правовых отношений, приблизить их к сотрудничеству сторон и совместному решению налоговых и других финансово-хозяйственных вопросов. В настоящее время требуется существенное совершенствование нормативно-правовой основы порядка использования программно-аналитических комплексов налоговыми органами при осуществлении налогового контроля.

Было установлено, что используемые налоговыми органами цифровые технологии – это программно-аналитические комплексы, позволяющие в сжатые сроки эффективно анализировать информацию о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика за счет ее проверки и сопоставления с иной информацией, имеющейся у налоговых органов из внутренних или внешних источников информации, с использованием результатов деятельности таких комплексов принимать решения, влекущие правовые последствия для налогоплательщика.

Внедрение цифровых технологий в контрольную деятельность позволяет автоматизировать некоторые контрольные процессы, а также способствует повышению собираемости налогов и обеспечению их наиболее полномерного поступления в бюджетную систему ввиду минимизации фактов

нарушения налогового законодательства. Программно-аналитические комплексы позволяют оперативно и эффективно анализировать налоговую информацию, создают реальную перспективу для автоматизации процедурно-процессуальных средств осуществления налогового контроля, что постепенно переносит «центр тяжести» налогового контроля с деятельности налоговых органов непосредственно к налогоплательщикам.

Налоговые органы в контрольной деятельности используют широкий спектр цифровых технологий, при этом на нормативном уровне не закреплён порядок использования налоговыми органами автоматизированных информационных систем. Расширение практики использования цифровых технологий в рамках осуществления налогового контроля создает ситуацию, при которой осуществление контрольной деятельности зависит уже не только от непосредственно субъектов контроля – налоговых органов, но и от стабильного и точного функционирования цифровых технологий. Роль собственно налоговых служб будет видоизменяться в сторону поддержания надлежащего функционирования цифровых технологий, с выработкой правовых инструментов обеспечения достоверности применения цифровых технологий в налоговом контроле.

Выявлено, что вопрос поддержания надлежащего функционирования цифровых технологий, а также необходимость выработки правовых инструментов обеспечения достоверности выводов, полученных в результате применения цифровых технологий имеет первостепенное значение.

В отсутствие регулирования технологических сбоев в НК РФ, на нормативном уровне необходимо закрепить понятие технологического сбоя и гарантии прав налогоплательщиков в условиях технологического сбоя. Считаем необходимым, в статью 11 НК РФ добавить понятие технологического сбоя как независящего от воли налогоплательщика или налогового органа состояния технической неработоспособности оборудования или программно-аналитических комплексов, не позволяющих в установленные сроки совершить действия, с которыми налоговое

законодательство связывает наступление юридически значимых последствий. В статью 21 НК РФ считаем необходимым интегрировать право налогоплательщиков в случае возникновения технологического сбоя на исполнение обязанностей не позднее дня, следующего за днем устранения указанного сбоя. В статью 32 НК РФ интегрировать обязанность налоговых органов в случае технологического сбоя признавать обязанности налогоплательщиков исполненными без нарушения срока при условии, что они исполнены не позднее дня, следующего за днем устранения такого сбоя.

Не менее важной задачей в условиях цифровизации является обеспечение достоверности выводов, полученных налоговыми органами в результате применения цифровых технологий. Налоговый орган в качестве доказательства совершения налогоплательщиком налогового правонарушения не может использовать только данные, полученные из внутренних информационных систем налоговых органов, кроме них необходимо составление иной доказательственной базы, действительно свидетельствующей о совершении налогоплательщиком налогового правонарушения.

Кроме всего вышесказанного, на наш взгляд, необходимо включение в НК РФ (ст. 32. НК РФ) обязанности налоговых органов по верификации (дополнительной проверке на предмет соответствия реальным обстоятельствам) информации, полученной в рамках налогового контроля с помощью использования цифровых технологий.

Сделан вывод о том, что процесс внедрения современных цифровых технологий в контрольную деятельность можно разделить на две основные составляющие: организационно-техническую и правовую составляющие.

Организационно-техническая составляющая процесса интеграции цифровых технологий заключается в создании технической платформы для взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками, позволяющей своевременно и технологически безопасно – исключая неправомерный доступ

любых третьих лиц и минимизируя риски совершения кибератак осуществлять передачу информации.

Правовая составляющая заключается в создании необходимого правового регулирования порядка использования современных цифровых технологий и закрепления его непосредственно в НК РФ. В рамках настоящего исследования был проведен глубокий анализ существующих подходов к нормативно-правовому регулированию цифровых технологий и был сделан вывод о его недостаточности. Тем не менее, поскольку развитие цифровых технологий происходит стремительно, представляется, что детальная регламентация всех без исключения процессов использования цифровых технологий в контрольной деятельности налоговых органов представляется затруднительной. В связи с этим, для установления общих правовых «рамочек» порядка использования цифровых технологий в контрольной деятельности в настоящее время считаем достаточным закрепление общих принципов использования цифровых технологий. Полагаем, что такой подход в настоящий период времени будет достаточным и не будет препятствовать использованию цифровых технологий в контрольной деятельности, но, тем не менее, будет ограничен рамками закона.

К числу основных общих принципов использования цифровых технологий в контрольной деятельности налоговых органов предлагаем отнести:

1) объективность цифровых технологий и прозрачность порядка их использования. Алгоритмы работы цифровых технологий должны подразумевать беспристрастную объективную оценку полученной информации, налогоплательщик должен быть осведомлен, что при анализе информации в рамках налогового контроля используются цифровые технологии;

2) надежность цифровых технологий – алгоритмы, используемые в рамках применения цифровых технологий, должны обеспечивать получение достоверного результата;

3) безопасность цифровых технологий, предполагающая защиту и информации от любого неправомерного доступа третьих лиц;

4) стандартизация и масштабируемость – использование цифровых технологий должно приводить к единообразию подходов при проведении контрольных процедур, пресечению индивидуализированного подхода, тем не менее при учете конкретных значимых фактических обстоятельств в рамках каждого конкретного случая их использования;

5) адаптивность и развитие – появление новых способов совершения налоговых правонарушений и преступлений должно приводить к обновлению подобного рода технологий для последующего наиболее эффективного противодействия новым незаконным практикам;

6) необходимость верификации полученных результатов – современный уровень развития цифровых технологий свидетельствует о необходимости дополнительного подтверждения правильности полученной информации и ее внешней проверки ответственным должностным лицом налогового органа.

В перспективе по достижении стабильной практики применения цифровых технологий в контрольной деятельности налоговых органов детальный порядок использования цифровых технологий следует закрепить в налоговом законодательстве.

Таким образом, поставленные цель и задачи по данному исследованию полностью реализованы.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**Нормативные правовые акты**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ //Российская газета, № 148-149, 06.08.1998.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ// Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824.
3. Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РСФСР, 11.04.1991, № 15, ст. 492.
4. Федеральный закон от 27.07.2006 N 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // Собрание законодательства РФ. 2006. № 31 (ч. I). Ст. 3436.
5. Указ Президента РФ от 09.03.2004 N 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти»// Собрание законодательства РФ, N 11, 15.03.2004, ст. 945
6. Указ Президента РФ от 11.03.2003 N 306 «Вопросы совершенствования государственного управления в Российской Федерации"» // Собрание законодательства РФ. 2003. N 12. Ст. 1099.
7. Указ Президента РФ от 18.08.1996 № 1212 "О мерах по повышению собираемости налогов и других обязательных платежей и упорядочению наличного и безналичного денежного обращения" // Российская газета", № 159, 22.08.1996.
8. Указ Президента РФ от 25.07.1996 г. № 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1996. № 31. Ст. 369.

9. Указ Президента РФ от 07.05.2024 № 309 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года и на перспективу до 2036 года»// Собрание законодательства РФ, 13.05.2024, № 20, ст. 2584.
10. Постановление Правительства РФ от 02.02.1996 № 97 «О Межведомственном совете по государственному финансовому контролю, обеспечению своевременности и полноты сбора налогов и других платежей в федеральный бюджет»// Собрание законодательства РФ. 1996. № 6. Ст. 586.
11. Постановление Правительства РФ от 30.04.1997 № 495 «Об утверждении Комплексного плана действий Правительства Российской Федерации по реализации в 1997 году Послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию "Порядок во власти - порядок в стране (о положении в стране и основных направлениях политики Российской Федерации)" и Программы Правительства Российской Федерации "Структурная перестройка и экономический рост в 1997 - 2000 годах» // Собрание законодательства РФ. 1997. № 18. Ст. 2154.
12. Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе»// Собрание законодательства РФ, 04.10.2004, № 40, ст. 3961.
13. Распоряжение Правительства РФ от 28.07.2017 № 1632-р Об утверждении программы «Цифровая экономика Российской Федерации»// Собрание законодательства РФ, 07.08.2017, N 32, ст. 5138
14. Соглашение о взаимодействии между Министерством внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой службой (утв. МВД России № 1/8656, ФНС России N ММВ-27-4/11 13.10.2010)// Документ опубликован не был.
15. Приказ Минфина России от 17.07.2014 N 61н «Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» (вместе с "Типовым положением об инспекции Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного

деления и инспекции Федеральной налоговой службы межрайонного уровня", "Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам", "Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных", "Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по федеральному округу", "Типовым положением об управлении Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации (субъектам Российской Федерации, находящимся в границах федерального округа)", "Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по ценообразованию для целей налогообложения", "Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по камеральному контролю", "Типовым положением о Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам", "Типовым положением о Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по управлению долгом", "Типовым положением о Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по управлению долгом в границах федерального округа (субъектов Российской Федерации, не входящих в состав федерального округа)", "Типовым положением о Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по контролю и надзору за налогоплательщиками в сфере бюджетного финансирования") (Зарегистрировано в Минюсте России 30.10.2014 N 34539)// Российская газета, № 287, 17.12.2014.

16. Приказ Минфина России от 25.02.2021 № 26 «Об утверждении Особенности учета в налоговых органах крупнейших налогоплательщиков»// Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 04.06.2021
17. Приказ ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации»

Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)» (Зарегистрировано в Минюсте России 20.12.2018 N 53094)// Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 24.12.2018;

18. Приказ ФНС России от 10.02.2017 N ММВ-7-15/176@ «О вводе в промышленную эксплуатацию программного обеспечения, реализующего автоматизацию перекрестных проверок по функциям камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур»// Документ опубликован не был.
19. Приказ ФНС России от 14.03.2016 N ММВ-7-12/134@ «Об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС "Налог-3")»//Документ опубликован не был
20. Приказ ФНС России от 17.02.2014 N ММВ-7-7/53@ «Об утверждении Регламента Федеральной налоговой службы»// Российская газета, № 124, 04.06.2014.

21. Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // Документы и комментарии, N 12, 13.06.2007.
22. Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»// Документы и комментарии, N 12, 13.06.2007.
23. Приказ ФНС РФ от 14.10.2004 N САЭ-3-15/1@ «О преобразовании Министерства Российской Федерации по налогам и сборам в Федеральную налоговую службу» // Финансовый вестник. Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2004. № 22.

Утратившие силу акты органов государственной власти

24. Манифест от 08.09.1802 г. «Об учреждении министерств» // ПСЗРИ. Т. XXVII. № 20406.
25. Декрет СНК от 01.11.1918 г. «Об организации Финансовых Отделов Губернских и Уездных Исполнительных Комитетов Советов Депутатов (Положение)». URL: <http://istmat.info/node/31754>
26. Декрет СНК РСФСР от 26.02.1920 г. «Об отмене начислений в пользу государства на продукты и изделия национализированной промышленности» // Известия ВЦИК. 1920. № 52. 7 марта.
27. Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (Утратил силу с 1 янв. 2005г.) // Ведомости СНД и ВС РФ, 12.03.1992, № 11, ст. 527.
28. Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 24.09.1926 г. «О введении в действие Положения о государственном подоходном налоге» // Собрание законов СССР. 1926. № 64. Ст. 483-484.
29. Постановление Совета Министров СССР от 24.01.1990 г. № 76 «О государственной налоговой службе». URL:

<http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&prevDoc=102061019&backlink=1&nd=102011005&rdk=0>

30. Постановление Совета Народных Депутатов РФ от 05.12.1992 г. № 4047-1 «О ходе экономической реформы в Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 51. Ст. 3005.
31. Постановление Президиума Верховного Совета РФ от 15.02.1993 № 4480-1, Постановление Правительства РФ от 15 февраля 1993 г. № 4480-1/98 «Об образовании Комиссии Президиума Верховного Совета Российской Федерации и Совета Министров - Правительства Российской Федерации по подготовке предложений о создании государственной системы контроля» // САПП РФ. 1993. № 9. Ст. 785.
32. Приказ Министерства финансов РФ от 20 июля 2011 г. № 267 «О федеральном бюджетном учреждении «Налог-Сервис» Федеральной налоговой службы»// URL: <https://www.service-nalog.ru/documents/3/>
33. Инструкция Минфина СССР от 26.02.1991 г. № 18 «О порядке учета плательщиков налогов и других обязательных платежей». Официально опубликован не был // СПС «КонсультантПлюс».
34. Приказ Госналогслужбы России от 13.06.1996 № ВА-3-12/49 «Об утверждении Инструкции о порядке учета налогоплательщиков» // БНА. 1996. № 3.

Иные акты органов государственной власти

35. Письмо ФНС России от 02.08.2023 N СД-19-23/233@// Документ опубликован не был.
36. Письмо ФНС России от 10.07.2024 N ЕА-4-15/7806@ «О порядке проведения камеральной налоговой проверки декларации, представленной физическим лицом - ИП, в случае его смерти» // Документ опубликован не был.

37. Письмо ФНС России от 16.07.2013 N AC-4-2/12705 «О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок»// "Официальные документы", N 28, 06-12.08.2013
38. Письмо ФНС России от 24.03.2022 N СД-4-2/3586@ «О назначении ВМП в отношении аккредитованных IT-организаций» (вместе с Письмом Минфина России от 18.03.2022 N 03-02-06/21331)// "Официальные документы", N 13, 05-11.04.2022 (еженедельное приложение к газете "Учет, налоги, право")
39. Письмо ФНС России от 27.07.2018 N ММВ-20-15/85@ «О сокращении сроков камеральной проверки»//Документ опубликован не был
40. Письмо ФНС России от 04.06.2018 N ОА-4-17/10760@ «О предоставлении информации в отношении международных групп компаний»

Судебная практика

41. Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 N 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева»// Собрание законодательства РФ", 26.07.2004, N 30, ст. 3214.
42. Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 N 441-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Измайловой Галины Васильевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации»// Документ опубликован не был.
43. Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 N 441-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Измайловой Галины Васильевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1

статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации»// Документ опубликован не был.

44. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации"// Документ опубликован не был. Доступ из СПС «Консультант Плюс»
45. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.06.2012 № 17 «О рассмотрении судами гражданских дел по спорам о защите прав потребителей»// Российская газета, № 156, 11.07.2012.
46. Постановление Президиума ВАС РФ от 20.08.1996 № 1512/96 по делу № 132/17 // Вестник ВАС РФ, 1996, № 11.
47. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 14.11.2022 N Ф04-5292/2022 по делу N А46-928/2022// Документ опубликован не был.
48. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 24.09.2024 № Ф05-20451/2024 по делу № А40-283991/2023// Документ опубликован не был.
49. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 16.02.2024 № Ф06-13127/2023 по делу № А57-32186/2022// Документ опубликован не был.
50. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28.12.2022 N Ф06-27082/2022 по делу N А57-2308/2022// Документ опубликован не был.
51. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 22.11.2022 № Ф08-12455/2022 по делу № А77-410/2022// Документ опубликован не был.
52. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 16.01.2025 N Ф01-6048/2024 по делу N А28-3357/2023
53. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 31.01.2025 № Ф01-6844/2024 по делу № А28-1971/2024

Научная и учебная литература

54. Административная юрисдикция налоговых органов: учебник / Е.А. Алехин, Л.М. Ведерников, А.М. Воронов и др.; под ред. М.А. Лапиной. М.: ВГНА Минфина России, 2012. 346 с.
55. Административное право: Общая и Особенная части : Учебник для юрид. ин-тов и фак./ Кандидаты юрид. наук А. П. Алехин, В. В. Бесчеревных, Р. Ф. Васильев и др. ; Под ред. проф. д-ра юрид. наук Ю. М. Козлова ; Моск. гос. ун-т им. М. В. Ломоносова. - Москва : Юрид. лит., 1968. 575 с.
56. Актуальные проблемы юридического процесса в общенародном государстве. Сборник научных трудов. Ярославль: Изд-во Яросл. ун-та, 1980. 148 с.
57. Бахрах Д.Н. Административное право России: учебник для вузов. М.: Норма, 2001. 623 с.
58. Бахрах Д.Н. Административное право России : учебник. М.: Эксмо, 2007. 528 с.
59. Бачило И.Л., Лопатин В.Н., Федотов М.А. Информационное право: учебник. / под ред. Б.Н. Топорнина. СПб.: Изд-во «Юрид. центр Пресс», 2001. 789 с.
60. Блех И.И. Устройство финансового управления и контроля в России в историческом их развитии. Спб.: Тип. Муллер и Богельман, 1895. 213 с.
61. Бочковский Ф. Организация государственного контроля в России сравнительно с Западной Европой. С.-Петербург : типо-лит. А. Э. Винке, 1895. 118 с.
62. Бубнова О.Ю. Понятие и значение налогового контроля // 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. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2013. 384 с.
63. Булат П. П. Финансовые проблемы (сборник статей). М.: Госфиниздат, 1934. 271 с.
64. Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М. : Маркетинг, 2000. 391 с.
65. Василенко И. А. Государственное и муниципальное управление: учебник. М.: Гардарики, 2006. 317с.
66. Вдовин В.М. Информационные технологии в налогообложении: учебное пособие. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2014. 248 с.
67. Витте С.Ю. Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, читанных Его Императорскому Высочеству Великому князю Михаилу Александровичу в 1900-1909 гг. СПб.: Т. Тип. АО Брокгауз-Ефрон, 1912. 568 с.
68. Витченко А.М. Метод правового регулирования социалистических общественных отношений / под. ред. М.И. Байтина. Саратов: Изд-во Саратов. унив-та, 1974. 161 с.
69. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. М.: Юридическая литература, 1973. 134 с.
70. Горшенев В.М., Шахов И.Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. 176 с.
71. Грачева Е.Ю. Налоговое право: Вопросы и ответы / Е. Ю. Грачева, Э. Д. Соколова. М.: Юриспруденция, 2001. 208 с.
72. Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка. Т. 2. М.: Издание книгопродавца-типографа М.О. Вольфа, 1881. 814 с.
73. Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка. Т. 4. М.: Издание книгопродавца-типографа М.О. Вольфа, 1882. 712 с.
74. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: В 4 т. Т. 1: А - З. М., 2006. 752 с.

75. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: Избранные статьи. Под ред. Л.В. Беловинского. М.: ОЛМА-ПРЕСС; ОАО ПФ «Красный пролетарий», 2004. 700 с.
76. Демин А. В. Налоговое право России: учеб. пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. 329 с.
77. Жутаев, А. С. Налоговое право : учебник / А. С. Жутаев, М. Н. Садчиков ; отв. ред. Е. В. Покачалова. М.: Норма : ИНФРА-М, 2024. 240 с.
78. Зубарев С.М. Система контроля в сфере государственного управления : монография. М.: Норма : ИНФРА-М, 2023. 152 с.
79. Зырянов С.М. Государственный контроль (надзор): монография. М.: Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации; ООО «Юридическая фирма Контракт», 2023. 232 с.
80. Каневский И. Местные налоги и сборы: Руководство для районных финансовых работников. - М.: Госфиниздат СССР, 1933. 99 с.
81. Красницкий В.А. Налоговый контроль в системе налогового администрирования. М.: Финансы и статистика, 2008. 168 с.
82. Крашенинников П.В. Закон и законотворческий процесс. М.: Статут, 2017. 160 с.
83. Крохина Ю.А. Финансовое право России: учебник. М.: Норма: ИНФРА-М, 2024. 568 с.
84. Крохина Ю. А. Налоговое право : учебник для вузов. М.: Издательство Юрайт, 2025. 503 с.
85. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник/ Отв. ред. Н.А. Шевелева. М.: Юристъ, 2001. 490 с.
86. Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. 448 с.

87. Кучеров И.И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин; Под ред. И. И. Кучерова. М.: Центр ЮрИнфоР, 2001. 254 с.
88. Лазарев В.В., Липень С.В. Теория государства и права: учебник для вузов. М.: Издательство «Спарк», 1998. С. 290. 448 с.
89. Ленин В.И. Полн. собр. соч., т. 33. М.: Изд-во Политическая литература. 1969. 466 с.
90. Манохин В.М. Российское административное право : Учеб. для студентов вузов, обучающихся по специальности 021100 "Юриспруденция" / В.М. Манохин, Ю.С. Адушкин; М-во образования Рос. Федерации, Гос. образоват. учреждение высш. проф. образования "Сарат. гос. акад. права". Саратов : Сарат. гос. акад. права, 2003. 495 с.
91. Мелехин А.В. Теория государства и права: Учебник. М.: Маркет ДС, 2007. 640 с.
92. Милюков П. Н. Финансовые учреждения России со времени основания государства. СПб.: Тип. К. Смирнова, 1825. 161 с.
93. Мишустин М.В. Информационно-технологические основы государственного налогового администрирования в России: монография/М.В. Мишустин. М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2005. 252 с.
94. Налоговое администрирование: современные подходы: монография/ Балаева Д.А., Чеджемова В.Э., Ачеева Л.А., Сикоева Д.И., Тадтаева Э.А. Стерлитамак: АМИ, 2022. 90 с.
95. Налоговое право: учебник / под ред. И.А. Цинделиани. М.: Проспект, 2019.
96. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. Учебное пособие. СПб.: Питер, 2002. 159 с.
97. О налогах занимательно и всерьез / [Предисл. В. Десятерика, М. Ратманского]. М.: Фонд им. И. Д. Сытина, 1997. 193 с.
98. Ожегов С.И. Словарь русского языка. / Под ред. чл.-корр. АН СССР Н.Ю. Шведовой. М.: Рус.яз., 1986. 797 с.

99. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. М.: ООО «А ТЕМП», 2006. 944 с.
100. Организационно-правовые и процессуальные основы налогового контроля: учебное пособие / Т.И.И Абдреев, А.А. Нигметзянов. Казань: ЮрЭксПрактик, 2021. 80 с.
101. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебник. М.: МЦФЭР, 2004. 776 с.
102. Пересветов И.С. Сочинения И. Пересветова (16 в.). М.: Изд-во Академии Наук СССР, 1956. 388 с.
103. Петров Д.Е. Отрасль права/ под. ред. М.И. Байтина. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2004. 192 с.
104. Петрова Г.В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования. М.: Олита, 2003. 360 с.
105. Плотников К. Н., Ровинский Н. Н. Система и организация финансов и кредита в СССР. М.: Финиздат, 1952. 166 с.
106. Погребинский А.П. Очерки истории финансов дореволюционной России (XIX-XX вв.). М.: Госфиниздат. 1954. 268 с.
107. Понтович Э. Э. Финансовый контроль. Л.: Финиздат, 1928. 136 с.
108. Поролло Е.В. Налоговый контроль: Принципы и методы проведения. - Ростов-на-Дону: Экспертное бюро; М.: Гардарика. 1996. 279 с.
109. 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. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2013. 384 с.
110. Правовые проблемы государственного управления экономическим развитием: сборник материалов/ кол. авторов; под ред. С.В. Запольского. М.: Русайнс, 2022. 240 с.
111. Протасов В.Н. Теория права и государства. Проблемы теории права и государства. М.: Юрайт-М, 2001. С. 178. 346 с.

112. Процессуальные нормы и отношения в советском праве : (В "непроцессуал. отраслях") / [И. А. Галаган, А. П. Глебов, В. С. Основин и др.; Науч. ред. И. А. Галаган]. Воронеж : Изд-во Воронеж. ун-та, 1985. 208 с.
113. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. М.: ИНФРА-М, 2001. 478 с.
114. Растеряева Н. Государственное хозяйство: Курс финансовой науки. СПб.: Тип. т-ва «Народная польза», 1904. 572 с.
115. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права: монография. М.: Норма: ИНФРА-М, 2017. 176 с.
116. Родионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль: учебник. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. 320 с.
117. Россинский Б. В. Административное право: учебник / Б. В. Россинский, Ю. Н. Стариков,. М.: Норма : ИНФРА-М, 2020. 640 с.
118. Рудченко И. Я., Жданов И. И. Исторический очерк обложения торговли и промыслов в России. - СПб.: т-во Куюмова, 1893. 58 с.
119. Садовская Т.Д. Актуальные проблемы совершенствования налогового контроля в Российской Федерации в условиях административной реформы: монография. Тюмень: Издательство Тюменского государственного университета, 2007. 164 с.
120. Сборник Русского исторического общества. Т. 2. Спб.: Тип. Императорской Академии Наук, 1868. 746 с.
121. Соколов А. Ю. Административное право РФ: Учебник для бакалавров / А.Ю. Соколов. М.: Юр.Норма, НИЦ ИНФРА-М, 2018. 352 с.
122. Соловьев С.М. История России с древнейших времен. Книга третья. Том XI – XV. СПб.: Изд-во Товарищество «Общественная польза», 1878. 800 с.
123. Студеникин С.С. Советское административное право. Учебник. - М.: Юрид. изд-во НКЮ СССР, 1945. 148 с.

124. Сугарова И.В., Ледовская А.В. Налоговый контроль в механизме формирования доходов бюджетной системы: монография. Владикавказ: СОГУ им. К.Л. Хетагурова; ИП Цопанова А.Ю., 2023. 115 с.
125. Сырых В.М. Теория государства и права: Учебник для вузов. М.: ЗАО Юстицинформ, 2012. 704 с.
126. Тедеев А. А. Налоговое право России : учебник для вузов. М.: Издательство Юрайт, 2025. 397 с.
127. Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрист, 2001. 776 с.
128. Теория государства и права: Учебник для юридических вузов / А.И. Абрамова, С.А. Боголюбов, А.В. Мицкевич и др.; Под ред. А.С. Пиголкина. М.: Городец, 2003. 544 с.
129. Теория государства и права. Курс лекций / Под ред. А.В. Малько, Н.И. Матузова. Саратов: Изд-во Сарат. ВШ МВД РФ, 1995. 560 с.
130. Теория государства и права/ ответственный ред. доктор юридических наук, профессор Н.Г. Александров. М.: Юридическая литература, 1968. 639 с.
131. Теория юридического процесса / под общ. ред. В.М. Горшенева. Харьков, 1985. 192 с.
132. Тихомиров Ю.А. Публичное право. Учебник. М.: БЕК, 1995. 496 с.
133. Толкушкин А.В. История налогов в России. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2015. 480 с.
134. Трансформация экономических систем современности в условиях цифровизации: коллективная монография. Брянск: Издательство Брянского филиала РАНХиГС, 2023. 223 с.
135. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций. М.: РАП; Эксмо, 2009. 432 с.
136. Философская энциклопедия. Гл. ред. Ф.В. Константинов. М.: Советская энциклопедия, 1970. Т.5. 742 с.

137. Финансовое право: учебник для бакалавров / Б.Г. Бадмаев, А.Р. Батяева, К.С. Бельский и др.; под ред. И.А. Цинделиани. М.: Проспект, 2017. 656 с.
138. Химичева Н.И. Налоговое право. Учебник. М.: БЕК, 1997. 336 с.
139. Хрестоматия по истории отечественного государства и права : (Послеокт. период) / [Подгот. А. М. Четвертковым и др.]; Под ред. О. И. Чистякова. — Москва : Изд-во МГУ, 1994. 446 с.
140. Хропанюк В.Н. Теория государства и права: Учебное пособие для высших учебных заведений / Под ред. профессора В.Г. Стрекозова. М., 2003. 382 с.
141. Цифровые технологии финансов и аудита: учебник / Е.Г. Князева, Л.И. Юзвович, А.Е. Заборовская [и др.]; под ред. проф. Е.Г. Князевой, проф. Л.И. Юзвович. Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2024. 478 с.
142. Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. - М.: Юридическая литература, 1973. 222 с.
143. Шорина Е.В. Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР / Е. В. Шорина. М.: Наука, 1981. 301 с.
144. Энциклопедический словарь правовых знаний (Советское право) / гл. ред. В.М. Чхиквадзе. М., Советская энциклопедия, 1965. 512 с.
145. Юридический энциклопедический словарь /Т.Е. Абова, А.Б. Альтшулер, Г.П. Аринушкин и др.; Гл. ред. А.Я. Сухарев; Ред. кол. : М.М. Богуславский, М.И. Козырь, Г.М. Миньковский и др. М.: Сов. энциклопедия, 1987. 528 с.
146. Яковлев В.Ф. Гражданско-правовой метод регулирования общественных отношений. Учебное пособие / Науч. Ред.: Петрищева Г.И. Свердловск, 1972. 210 с.

Диссертации

147. Анисимова А.А. Развитие администрирования в России в условиях цифровизации экономики. Дис. ... канд. эконом. наук., 08.00.10. М., 2021. 146 с.
148. Бубнова М.Э. Организация системы налогового контроля в условиях информационного общества. Дис... канд. эконом. наук., 5.2.3. М., 2022. 166 с.
149. Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: Дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2003. 436 с.
150. Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля: Дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.12. Москва, 2000. 376 с.
151. Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: Дис. ... докт. юрид. наук. Саратов, 2005. 564 с.
152. Гудимов В.И. Налоговый контроль (Процессуально-правовая характеристика): Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Воронеж, 2005. 268 с.
153. Зуйков И. С. Налоговый контроль в условиях перехода к рыночным отношениям: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. М., 1996. 22 с.
154. Ильин А.Ю. Формирование организационно-правового механизма налогового контроля в современных условиях: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2007. 204 с.
155. Кайшев А.Е. Принудительное исполнение обязанностей по уплате налогов, сборов и страховых взносов физическими лицами: Дис ... канд. юрид. наук: 12.00.04. М.: РГУП, 2022. 310 с.
156. Карцхия А.А. Гражданско-правовая модель регулирования цифровых технологий: автореферат дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.03. М., 2019. 44 с.

157. Киримова Е.А. Правовой институт (Теорет.-правовое исслед.): Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01: Саратов, 1998. 170 с.
158. Киримова Е.А. Правовой институт: Теоретико-правовое исследование. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: Саратовская гос. акад. права. - Саратов, 1998. 23 с.
159. Коршунова М.В. Развитие системы налогового контроля в Российской Федерации: Дис. ... канд. эконом. наук: 08.00.10. Москва, 2013. 177 с.
160. Курбатов Т.Ю. Правовые формы и методы налогового контроля: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Москва, 2015. 231 с.
161. Мишустин М.В. Механизм государственного налогового администрирования в России: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. М., 2003. 141 с.
162. Нелюбин Д.Е. Система налогового контроля в Российской Федерации: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования: дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.14. Москва, 2003. 185 с.
163. Пузырева Е.А. Налоговые проверки в системе налогового контроля: правовой и организационный аспекты: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2009. 191 с.
164. Селиванов А.С. Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в Российской Федерации: дис. .. канд. юрид. наук. М., 2012. 189 с.
165. Сибагатуллина Л.Р. Совершенствование налогового контроля в современных условиях: Дис. ... канд. эконом. наук: 08.00.10. Уфа, 2008. 176 с.
166. Солдатова О.Е. Юридический процесс (теоретико-правовой аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2014. 18 с.
167. Украинцева А.И. Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2011. 201 с.

168. Хузягалиева Э.Х. Механизм налогового контроля и методы его реализации в региональной системе налогового администрирования: дис... канд. экон. наук. М., 2010. 196 с.
169. Чайковская Н.В. Теория и методология реализации налоговой политики государства в области налогового контроля: Дис. ... докт. экон. наук: 08.00.10. Орел, 2012. 297 с.
170. Черкаев Д.И. Административно-правовой режим регулирования налогообложения и сборов в России: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2000. - 183 с.

Научные статьи

171. Бошно С.В. Система права и система законодательства // Право и современные государства. 2013. №5. С. 15 -36.
172. Брызгалин А.В., Кудреватых С.А. К вопросу о формировании налогового права как подотрасли права // Государство и право. 2000. №6. С. 61 – 67.
173. Винницкий Д.В. Налоговая правосубъектность организации // Журнал российского права. 2001. №10. С. 43-48.
174. Винницкий Д.В. Налоговое процедурное право и налоговый процесс: проблемы становления // Законодательство. 2003. №2. С. 23-31.
175. Гоголев А.М. Налоговая политика как основополагающий элемент организационно-правового механизма концепции государственного администрирования в области налогов и сборов. // Финансовое право. 2015. № 10. С. 26 -33.
176. Грищенко А.В. Обзор изменений правового регулирования налогового контроля в Российской Федерации в 2012-2013 гг. и перспективы развития до 2020 г. // Финансовый менеджмент. 2013. №6. С. 98-106.
177. Жестков И.А. Налоговый мониторинг // Налоги. 2015. № 2. С. 15 - 16.

178. Запольский С.В. О контрольно-финансовых правоотношениях// Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. 2025. № 3. С. 59-70.
179. Зимулькин М.И. Риск-ориентированный подход в механизме процедурно-процессуальных гарантий налогоплательщиков // Евразийский юридический журнал. 2021. N 3 (144). С. 217 - 219.
180. Зубарев С.М. Процессуальная природа контроля и надзора // Административное право и процесс. 2016. №2. С. 10 – 14.
181. Иоффе О.С. Структурные подразделения системы права (на материалах гражданского права)// Ученые записки. Ученые записки ВНИИСЗ. М., 1968, Вып. 14. С. 45-60.
182. Кобзарь-Фролова М.Н. Значение, задачи и цель предупреждения нарушений законодательства о налогах и сборах. Финансовое право. 2009. № 12. С. 35-38.
183. Красюков А.В. Предпроверочный анализ как новый вид налоговой проверки // Финансовое право. 2018. № 1. С. 44 - 46.
184. Лобачев А.А. Налоговое администрирование и налоговый контроль в современной России // Образование и право. 2023. № 2.
185. Лобачев А.А. Некоторые вопросы осуществления налоговыми органами административного контроля в России // Образование и право. 2023. № 1.
186. Лобачев А.А. Особенности юридического толкования сущности налогового правонарушения в современной России // Российское государство и социально-экономические вызовы современности. Сборник статей международной научно-практической конференции ИГСУ РАНХиГС. 2015. Том 1. С. 318-325.
187. Лобачев А.А. Перспективы развития административного судопроизводства по экономическим спорам, вытекающим из налоговых правоотношений // Интернет-журнал «Theory. Science. Practice». 2014. № 2.

188. Лобачев А.А. Понятие налогового правонарушения // Ученые труды Российской академии адвокатуры и нотариата. 2015. № 1(36). С. 89-95.
189. Лобачев А.А. Порядок получения документов (информации) налоговыми органами // Образование и право. 2017. № 7. С. 86-94.
190. Лобачев А.А. Практика привлечения к ответственности за налоговые правонарушения / XVI Международный научный семинар студентов, магистрантов и аспирантов с применением системы видеоконференцсвязи «Современные проблемы финансового права» юридического факультета ГрГУ им. Янки Купалы, 15.05.2023.
191. Лобачев А.А. Судебная практика по делам о защите свободы экономической деятельности (на примере налоговых споров) // Право и государство: теория и практика. 2014. № 12(120). С. 48-58.
192. Лобачев А.А., Николаева Т.А. Правовые основы оформления результатов камеральных налоговых проверок в Российской Федерации / Сборник статей «Проблемы налогового правоприменения в странах Центральной и Восточной Европы». – Омск, 2013. С. 177-184.
193. Лобачев А.А., Николаева Т.А. Проблемы осуществления налогового контроля посредством использования телекоммуникационных каналов связи // Право и современные государства. 2015. № 6. С. 38-43.
194. Лобачев А.А., Николаева Т.А., Прокошин М.С. Налоговое администрирование и налоговый контроль: взаимосвязи взаимодействия // Современное право. 2020. № 10. С. 12-19.
195. Лобачев А.А., Николаева Т.А., Прокошин М.С. Налоговый контроль как элемент системы административного контроля // Современное право. 2020. № 9. С. 45-50.
196. Лобачев А.А., Николаева Т.А., Прокошин М.С., Пономарев А.В. Отдельные вопросы развития административного контроля в налоговой сфере // Современное право. 2022. № 12. С. 45-50.
197. Лобачев А.А. Налоговый контроль как институт административного права // Публичное право сегодня. 2026. № 1 (27). С. 119-128.

198. Мирошник С. В., Немыкина О. Е., Девярых Н. В. Актуальные вопросы правового обеспечения налогового контроля // Теория и практика общественного развития. 2015. № 19. С. 82-85.
199. Ногина О.А. Предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков как самостоятельная форма налогового контроля // Закон. 2022. № 11. С. 64 - 72.
200. Овчарова Е.В. Административная процедура налогового контроля в механизме правового регулирования // Труды Института государства и права РАН. 2019. №2. С. 137 – 158.
201. Петухова Р.А., Григорьева Я.А. Налоговое администрирование в условиях цифровой экономики// Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2019. № 46. С. 303-316.
202. Поленина С.В. Взаимодействие системы права и системы законодательства в современной России // Государство и право. 1999. № 9. С. 5-12.
203. Поленина С.В. Комплексные правовые институты и становление новых отраслей права // Правоведение. 1975. № 3. С. 71 – 79.
204. Пономарева О. А. Тотальный контроль // Практическая бухгалтерия. 2015. № 8. С. 72 – 74.
205. Попова О.С., Ряховский Д.И. Налоговое преступление: правонарушение или злоупотребление? // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2024. № 7. С. 46 - 64.
206. Рамазанова Б.К. Экономико-правовые подходы к определению налогового контроля // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. 2014. № 8. С. 1 -6.
207. Соколова Е.В. История возникновения и развития налогов в России // Вестник Российской правовой академии. 2009. № 1. С. 38-43.
208. Челноков Д.М. Провалы неопределенности в правовом регулировании налогового контроля в условиях применения искусственного интеллекта // Налоги. 2024. № 2. С. 28 - 32.

209. Штарев С.С. О мерах по повышению эффективности работы налоговой службы / С. С. Штарев // Финансы. 1998. № 5. С. 20–24.
210. Якупов З.С. О развитии института налогового контроля // Инновационное развитие экономики. 2016. №3-2 (33). С. 251-259.

Ресурсы сети «Интернет»

211. Более 56 трлн рублей поступило в бюджетную систему в 2024 году// Официальный сайт Федеральной налоговой службы России. [Электронный ресурс]. URL:https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/15841044/
212. Индикаторы деятельности ФНС России. Доля добровольной уплаты в общем объеме поступлений по КАР// Аналитический портал Федеральной налоговой службы России. [Электронный ресурс]. URL: <https://analytic.nalog.gov.ru>
213. Индикаторы деятельности ФНС России. Количество выездных проверок// Аналитический портал Федеральной налоговой службы России. [Электронный ресурс]. URL: <https://analytic.nalog.gov.ru>
214. Как минимизировать риск проведения выездной налоговой проверки// URL: https://www.nalog.gov.ru/rn75/news/activities_fts/15237176/
215. Налоговики стали чаще выявлять нарушения бизнеса после выездных проверок// URL: <https://www.forbes.ru/finansy/545930-nalogoviki-stali-case-vyavlat-narusenia-biznesa-posle-vyezdneyh-proverok>
216. Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации в 1997 г. «Порядок во власти - порядок в стране (о положении в стране и основных направлениях политики Российской Федерации)»: Стенограмма / <http://www.kremlin.ru/acts/bank/36355>
217. Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации в 1999 г. «Россия на рубеже эпох (о положении в

стране и основных направлениях политики Российской Федерации)»:
Стенограмма / <http://www.kremlin.ru/acts/bank/22400>

218. Предварительная оценка исполнения федерального бюджета за 2024 год//
Официальный сайт Министерства финансов России. [Электронный
ресурс]. URL: [https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=39570-
predvaritelnaya_otsenka_ispolneniya_federalnogo_byudzheta_za_2024_god](https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=39570-predvaritelnaya_otsenka_ispolneniya_federalnogo_byudzheta_za_2024_god)
219. Социально-экономические программы и технологии [Электронный
ресурс] // 2003. Вып. 112. – Режим доступа:
<http://subscribe.ru/archive/economics.school.nfit/200310/16122106.html>