

На правах рукописи

**УКРАИНЦЕВА**  
**Анастасия Игоревна**

**Правовое регулирование налогового контроля  
в Российской Федерации**

**Специальность 12.00.14 –**  
административное право, финансовое право,  
информационное право

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

Москва – 2011

Работа выполнена на кафедре уголовно-правовых и специальных дисциплин  
ННОУ ВПО «Московский гуманитарный университет»

**Научный руководитель** – кандидат юридических наук, доцент  
Новиков Алексей Валерьевич

**Официальные оппоненты:** доктор юридических наук, доцент  
Савостин Алексей Анатольевич

кандидат юридических наук  
Агафонов Сергей Иванович

**Ведущая организация** – Федеральное государственное казенное  
образовательное учреждение высшего  
профессионального образования «Российская  
таможенная академия».

Защита диссертации состоится 16 февраля 2012 г. в 17.30 часов на  
заседании диссертационного совета Д 521.004.06 при ННОУ ВПО  
«Московский гуманитарный университет» по адресу: 111395, г. Москва, ул.  
Юности, д. 5/1, учебный корпус № 3, ауд. 511.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ННОУ ВПО  
«Московский гуманитарный университет».

Автореферат разослан «\_\_\_»\_\_\_\_\_ 2012 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета  
кандидат юридических наук, доцент

Е.В. Белоусова

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы диссертационного исследования.** Кардинальные изменения, которые произошли в Российской Федерации за последние 20 лет, привели к неоднозначным социально-экономическим и управленческим результатам. Но, несмотря на непоследовательность реформ, которые произошли в сфере государственного управления, наша страна встала на путь рыночных преобразований, в Российской Федерации начали формироваться современные финансовые структуры, развиваться налоговая система, механизмы налогового администрирования, а также иные финансово-правовые институты.

На пути развития финансовой системы, органичной составляющей которой является налоговая система, имеется достаточно много проблем, вызванных как внутренними, так и внешними факторами, разрешить которые в полном объеме пока не удастся. В этой связи государству предстоит еще много сделать для наведения порядка в финансовой и налоговой системе, усовершенствовать нормативные предписания, регулирующие различные отношения финансово-правового и контрольного характера. Исходя из этого, в настоящее время, как никогда, актуальна проблема обеспечения стабильности налоговой системы, кроме того, первостепенное значение имеет совершенствование налогового администрирования, составной частью которого является налоговый контроль, реализуемый в различных формах и с помощью достаточно разнообразных методов.

За 6 месяцев 2011 г. по результатам налогового контроля в бюджет дополнительно начислено 600,8 млн. рублей, в том числе: по выездным налоговым проверкам – 360,2 млн. руб, по камеральным налоговым проверкам – 240,6 млн. руб. При этом эффективность выездных налоговых проверок организаций в 2011 г. составила 253,7 млн. руб, эффективность выездных проверок индивидуальных предпринимателей оценивается в 221,4 млн. руб. Результативность выездных проверок юридических и физических лиц составила 100 %. Приве-

денные данные подтверждают значение налогового контроля в деле обеспечения соблюдения налогового законодательства.

Налоговый контроль является одним из способов обеспечения правопорядка в налоговой системе, поэтому от его организации, тактики и методов проведения зависит эффективность налогового администрирования, полнота налоговых поступлений в бюджеты различного уровня, а также защита прав и законных интересов добросовестных налогоплательщиков. Таким образом, развитие налоговых отношений в современный период сделало проблемы налогового контроля весьма востребованными как в теоретическом, так и в практическом плане.

Необходимость в совершенствовании правового регулирования налогового контроля обусловлена тем, что несовершенство налогового законодательства, его постоянные изменения не способствуют созданию стабильной налоговой системы, в силу этого, а также целого ряда других причин создаются предпосылки для уклонения от уплаты налогов и совершения различных налоговых правонарушений со стороны как физических, так и юридических лиц.

**Степень научной разработанности темы.** По исследуемой теме был защищен ряд кандидатских диссертаций: С.В. Гвоздев «Правовые формы контрольно-надзорной деятельности налоговых органов» - М., 2004; Е.А. Пузырева «Налоговые проверки в системе налогового контроля (правовой и организационный аспект)», – М., 2009; М.Н. Садчиков «Камеральные и выездные налоговые проверки как формы налогового контроля», – Саратов, 2010; С.А. Шорников «Теоретико-правовые основы осуществления налоговых проверок в Российской Федерации», – М., 2008.

В защищенных диссертациях по проблеме налогового контроля, акцент сделан на управленческий аспект контрольно-надзорной деятельности в налоговой сфере, кроме того, в ранее защищенных диссертациях внимание обращается на отдельные формы налогового контроля.

Несмотря на то, что разнообразные проблемы налогового контроля были предметом научного исследования, тем не менее, его целостной концепции, в силу ряда обстоятельств как объективного, так и субъективного характера, к настоящему времени так и не сформировано. В подготовленной диссертации учтены разнообразные концепции относительно правового регулирования налогового контроля, сделан акцент на организации налогового контроля, а также защиты прав налогоплательщиков в ходе его проведения. Названные и некоторые другие обстоятельства отличают настоящее исследование от тех, которые были проведены ранее.

**Теоретическая база исследования.** Проблемы правового регулирования контрольно-надзорных отношений в налоговой сфере являлись предметом научного анализа. В частности, в ходе исследования были изучены и использованы труды К.С. Бельского, А.В. Брызгалина, С.В. Берестового, Д.В. Винницкого, Е.Ю. Грачевой, С.В. Гвоздева, В.И. Гуреева, А.В. Демина, И.И. Кучерова, М.В. Карасевой, С.Ю. Корзуна, Ю.В. Крохиной, А.В. Новикова, Е.В. Овчаровой, М.Ю. Орлова, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, Е.А. Пузыревой, Э.Д. Соколовой, О.В. Старовой, С.С. Тропской, С.Д. Цыпкина, В.А. Яговкиной и др.

В ходе исследования также использовались работы ученых-административистов, в которых исследованы правовые и организационные проблемы контрольно-надзорной деятельности в сфере государственного управления. В частности, были использованы работы А.Б. Агапова, Д.Н. Бахраха, И.И. Веремеенко, А.П. Коренева, Ю.М. Козлова, Л.Л. Попова, М.В. Костенникова, А.В. Куракина, М.С. Студеникиной, Б.В. Россинского, Н.Г. Салищевой, Ю.Н. Старилова, Н.Ю. Хаманевой, А.П. Шергина, А.Ю. Якимова и др.

**Объект диссертационного исследования.** Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, которые складываются в процессе осуществления налогового контроля.

**Предметом диссертационного исследования** являются комплекс проблем научного и прикладного, характера, связанных с реализацией правового регулирования налогового контроля.

**Цель диссертационного исследования** состоит в разработке предложений по совершенствованию правового механизма реализации налогового контроля.

Цель диссертационного исследования предопределила решение следующих взаимосвязанных задач:

- дать понятие, а также раскрыть сущность налогового контроля в механизме налогового администрирования;
- определить этапы становления и развития правового регулирования налогового контроля;
- раскрыть организационно-правовые основы налогового контроля в зарубежных государствах;
- дать характеристику правовому статусу субъектов налогового контроля, а также определить механизм его реализации;
- проанализировать специфику правового регулирования и организации камеральной налоговой проверки;
- определить особенности правового регулирования и организации выездной налоговой проверки;
- разработать предложения по совершенствованию правового регулирования налогового контроля в Российской Федерации.

**Методология и методика диссертационного исследования.** Методологическую основу диссертации составили современные достижения теории познания. В процессе исследования применялись общеправовые, теоретические, эмпирические методы (диалектика, системный метод, анализ, синтез, аналогия, дедукция, наблюдение, моделирование), традиционно правовые методы (формально-логический, сравнительного правоведения), методы, исполь-

зубые в конкретно-социологических исследованиях (статистические, экспертные оценки и др.).

**Эмпирическая база исследования.** Эмпирическую базу исследования представляют материалы судебной и административной практики, касающиеся контрольно-надзорной деятельности в налоговой сфере. В частности, в ходе исследования было изучено 34 акта выездных и камеральных налоговых проверок, хранящихся в архиве Управления Федеральной налоговой службы по г. Москве. Изучено 98 дел, касающихся обжалования выездных и камеральных налоговых проверок, хранящихся в архиве Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, а также размещенных в справочно-информационной системе «Консультант Плюс».

В процессе исследования было изучено 31 решение, касающееся обжалования действий и бездействий должностных лиц УФНС по г. Москве, осуществлявших выездную налоговую проверку, хранящееся в архиве Федерального арбитражного суда Московского округа, а также размещенных в справочно-информационной системе «Консультант Плюс».

В ходе исследования были использованы 58 решений, касающихся обжалования действий и бездействий должностных лиц УФНС по Кировской области, осуществлявших камеральные налоговые проверки. Эти решения хранятся в архиве Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа, а также размещены в справочно-информационной системе «Консультант Плюс».

**Научная новизна диссертации.** На основании исследования раскрыто содержание налогового контроля, определены этапы его становления и развития, в работе выявлены особенности организации и правового регулирования налогового контроля в зарубежных государствах. В исследование дано определение правовому статусу субъекта налогового контроля, а также определен механизм его реализации. В работе выявлены формы налогового контроля, дана характеристика организационным и процессуальным особенностям камеральной и выездной налоговой проверки, на основании чего сформулированы пред-

ложения по совершенствованию форм и методов осуществления налогового контроля, а также процессуальное закрепления его результатов.

Проведенное исследование позволило автору сформулировать и вынести на защиту **следующие положения:**

1. Налоговый контроль, являясь частью государственного финансового контроля, который реализуется в форме налоговых проверок и распространяется на финансовую деятельность государства, органов местного самоуправления, а также налогоплательщиков физических и юридических лиц, оказывает активное влияние на организацию планирования, учет и отчетность налогоплательщиков, способствует повышению эффективности сбора налогов в бюджеты различного уровня, бюджеты государственных внебюджетных фондов, а также предупреждает налоговые правонарушения и обеспечивает конкуренцию.

2. Формой налогового контроля является налоговая проверка. В работе предлагаются критерии классификации и виды налоговых проверок:

- по форме проведения – налоговые проверки дифференцируются на камеральные, выездные и встречные;
- по направлению – налоговая проверка подразделяется на комплексную проверку, которая охватывает весь спектр финансово-хозяйственной деятельности и налоговую проверку, касающуюся конкретного направления деятельности проверяемого налогоплательщика;
- по периодичности проведения – налоговые проверки могут быть плановые и внеплановые;
- по субъектам проведения – выделяются налоговые проверки, которые проводятся силами исключительно налоговой службы и налоговые проверки, которые проводятся при оказании содействия других органов государственной власти;
- по инициатору налоговой проверки можно подразделить на проверки, которые проводятся по инициативе налоговых органов, а также на проверки,



которые проводятся по запросам других органов государственной власти и управления.

3. С учетом зарубежного опыта, обосновывается необходимость внедрения в практику налогового администрирования такой формы налогового контроля, как заочная налоговая проверка.

4. В целях обеспечения объективности и законности при рассмотрении материалов налоговой проверки, в статье 101 НК РФ целесообразно закрепить положение о том, что в случае неявки лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, в налоговую инспекцию для рассмотрение материалов налоговой проверки, рассмотрение налогового дела не проводится, если перед началом заседания будет в установленном порядке заявлено об уважительных причинах неявки вызываемого лица.

5. В целях повышения эффективности налогового контроля и обеспечения законности и правопорядка в сфере государственного управления, доказываемся целесообразность дополнения ст. 31 НК РФ положением о том, что налоговые органы имеют право осуществлять контроль за доходами и расходами физических лиц. Такой контроль может осуществляться как в инициативном порядке налоговыми органами, так и по запросам других органов государственной власти и управления, а также государственных корпораций.

6. В целях совершенствования мероприятий камеральной налоговой проверки, ст. 88 НК РФ целесообразно дополнить предписанием, касающимся того, какие конкретно документы могут быть запрошены в ходе проведения мероприятий камеральной налоговой проверки, что позволит минимизировать необоснованное усмотрение должностных лиц налоговых инспекций, а также обеспечить защиту прав налогоплательщиков. Также представляется целесообразным установить право налоговых органов приостанавливать проведение налоговой проверки в случае мотивированного обращения налогоплательщика, связанного с невозможностью предоставления им документов для проведения

проверки в случае своего временного отсутствия по уважительной причине (в п. 9 ст. 89 НК РФ).

7. Основными направлениями совершенствования налогового контроля являются:

1) организационно-правовые меры, направленные на повышение эффективности отдельных функций налогового контроля. В частности, эти меры должны касаться упорядочения внутренних связей между различными уровнями налоговых органов, а также совершенствование статуса налоговых инспекций в сфере осуществления контрольной и юрисдикционной деятельности;

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

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

**Теоретическая значимость диссертации** состоит в том, что в ней обобщены различные точки зрения, касающиеся правового регулирования налогового контроля, теоретически обоснованы формы и методы его осуществления. В диссертации определена конструкция механизма правового регулирования налогового контроля, которая состоит из правовых норм, правоотношений, правоприменительных актов, принципов и субъектов, разработаны авторские определения, касающиеся выездных и камеральных налоговых проверок, а также форм и методов их реализации. В работе поддерживается концепция о целесообразности нормативного закрепления такой категории, как «налоговый контроль», «налоговая проверка», «субъект и объект налогового контроля».

**Практическая значимость диссертации** состоит в том, что разработанные в ходе исследования предложения могут способствовать совершенствованию правового регулирования налогового контроля. В частности, в ходе исследования разработаны предложения по совершенствованию предписаний приказов Федеральной налоговой службы Российской Федерации от: 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 08.04.2011) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок», 31 мая 2007 г. № ММ-3-06/338@ «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах», 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892@ (ред. от 21.07.2011) «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки».

**Апробация результатов диссертационного исследования.** Отдельные положения диссертационного исследования были изложены в форме докладов на научно-практических конференциях. Так, были подготовлены тезисы для VII Международной научно-практической конференции «Налоговое право в реше-

ниях Конституционного Суда Российской Федерации 2009 г.» (М., 2010), а также Первой региональной конференции по вопросам международного налогообложения в странах СНГ (М., 2010). Подготовлены материалы для конференций: «Налоговое законодательство: итоги 2011 г.» (М., 2011), «Налогообложение – современный взгляд» (М., 2011), а также для VII Всероссийского налогового форума «XX лет налоговой системе России» (М., 2011).

Отдельные положения диссертации апробированы в учебном процессе Всероссийского института повышения квалификации сотрудников МВД России и используются при чтении курса лекций по дисциплине «Правовое регулирование потребительского рынка», некоторые положения диссертационного исследования используются в учебном процессе Социально-правового института экономической безопасности при проведении семинарских занятий по коммерческому праву.

Выводы и предложения, содержащиеся в диссертационном исследовании, используются в практической деятельности Московской областной коллегии адвокатов в рамках оказания юридической помощи при составлении исковых заявлений и других процессуальных документов, а также при ведении дел в федеральных и арбитражных судах. Положения диссертации использованы в практической деятельности Государственного учреждения Московской области «Телерадиовещательная компания «РТВ-Подмосковье».

Результаты проведенного диссертационного исследования отражены в пяти научных публикациях, три из которых опубликованы в журнале, рекомендованном Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации.

**Структура работы.** Структура работы соответствует цели и задачам исследования. Диссертационное исследование состоит из введения, двух глав, объединяющих семь параграфов, заключения, списка использованных источников и литературы.

## II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность темы, определяются предмет, цель и задачи диссертационного исследования, характеризуются научная новизна и практическая значимость результатов исследования, раскрываются положения, выносимые на защиту, а также приводятся данные об апробации результатов диссертационного исследования.

**Первая глава** диссертации – **«Концептуальные основы налогового контроля в Российской Федерации»** – состоит из трех параграфов.

В *первом параграфе* – **«Понятие и сущность налогового контроля как института налогового права»** – отмечается, что государственный контроль является объективно необходимой формой властной, исполнительно-распорядительной деятельности, которая реализуется по самым разнообразным направлениям государственной и общественной жизни. Контроль, как форма государственной деятельности имеет достаточно сложное содержание, на которое непосредственное воздействие оказывает сфера его реализации, а также цель, которую преследует соответствующее контрольное мероприятие. Государственный контроль имеет достаточно широкую сферу своего проявления. В этой связи неслучайно, что контрольно-надзорная деятельность является предметом изучения самых разнообразных научных дисциплин.

Традиционно государственный контроль рассматривается в нескольких взаимосвязанных между собой аспектах. Так, контроль определяется как способ обеспечения законности, функция управления, способ обратной связи в управленческом процессе. Помимо этого, контроль дифференцируется в зависимости от цели, формы, методов, сферы, уровня, а также органов его реализующих. Контрольная деятельность касается самых разнообразных сфер государственного управления. Поэтому финансовая система и финансовая деятельность государства и муниципальных образований не остаются без контрольного воздействия.

Финансовая деятельность государства, как уже отмечалось, носит достаточно разнообразный и содержательный характер, что предполагает наличие различных направлений контрольно-надзорной деятельности. Так, в сфере осуществления финансовой деятельности государства осуществляется общий финансовый контроль, бюджетный и валютный контроль, банковский надзор, а также налоговый контроль. Необходимо подчеркнуть, что налоговый контроль является составной частью финансового контроля, в связи с чем он непосредственно связан с иными видами контрольной деятельности, которая осуществляется в финансовой сфере государства.

Налоговый контроль, будучи органичной составной частью финансового контроля, тем не менее обладает определенной автономией, которая обусловлена сферой его реализации, целями, задачами, которые стоят перед этим видом государственного контроля. Налоговый контроль имеет особенные формы своей реализации, при его осуществлении используются достаточно специфические методы администрирования, кроме того, рассматриваемый вид государственного контроля дифференцируется по видам, что оказывает непосредственное влияние на его юридические последствия, а также социальное значение. Учитывая перечисленные и ряд других обстоятельств, можно сделать вывод о том, что налоговый контроль имеет как общие, так особенные признаки, которые позволяют его выделить в самостоятельный вид государственного финансового контроля.

***Во втором параграфе – «Историко-правовой аспект становления и развития правового регулирования налогового контроля»*** – отмечается, что налоговый контроль не является изобретением современности, рассматриваемый вид исполнительно-распорядительной деятельности появился еще в древних цивилизациях. Становление налогового контроля происходило параллельно с развитием налоговой системы, а также все большей заинтересованностью государства в максимально полном сборе налогов и иных обязательных платежей в казну. Говоря о налоговом контроле в историко-правовом аспекте,

необходимо сказать, что в 1573 г. впервые в истории нашего государства был создан государственный орган, объединивший под своим управлением сбор основных государственных доходов. В 1653 г. принимается первый Торговый устав, в который были помещены правовые предписания, устанавливающие общие правила сбора и исчисления торговых пошлин. Этот документ принято считать прообразом первого Налогового кодекса, который был принят в нашей стране.

В 1802 г. в Российской империи учреждается Министерство финансов, а в 1811 г. из его состава выделяется Государственное казначейство, которое стало ведать расходами, также создается самостоятельное ведомство Государственного контролера, которое было призвано осуществлять финансовый контроль и ревизии. В 1885 г. в составе казначейства учреждено ведомство податных инспекторов, которые были призваны исчислять прямой налог от дохода.

Одним из первых решений советской власти в сфере осуществления налогового администрирования, явилось создание в 1917 г. Народного комиссариата финансов РСФСР. Кроме того, в этот период взят курс на проведение жесткой налоговой политики в отношении крестьянства, а также людей, которые занимались индивидуальной трудовой деятельностью.

Налоговое администрирование середины 20-х годов и вплоть до начала 40-х годов XX в. носило репрессивный характер. На данное обстоятельство, в частности, указывают результаты налоговой реформы, которая была проведена в 1932 г. В результате этой реформы была полностью упразднена система акцизов, а все налоговые платежи предприятий (около 60 %), были унифицированы в двух основных платежах – налоге с оборота и отчислениях от прибыли. Вся прибыль промышленных и торговых предприятий, за исключением нормативных отчислений на формирование производственных фондов, изымалась в доход государства.

Знаковым событием в деле развития налоговой администрации в советский период, явилось преобразование в 1946 г. Наркомата финансов в Мини-

стерство финансов СССР, а также создание в 1990 г. государственной налоговой инспекции. С этого момента налоговая инспекция начала формироваться как централизованная система с трехуровневой иерархией управления. Эта система управления включала центральный аппарат, региональное звено (инспекции по республикам, краям, областям) и местные налоговые инспекции по районам и городам, а уже в 1991 г. на ее базе создается государственная налоговая служба как самостоятельное ведомство.

В этот период была осуществлена широкомасштабная и комплексная налоговая реформа, подготовлены и приняты важные законы, которые закрепили основы новой налоговой системы. В 1993 г. создается государственный реестр предприятий, начинается процесс информатизации налоговых органов, на них возлагаются функции по контролю за применением контрольно-кассовых машин. Изменения статуса налоговой службы повышает ее значение в системе государственного управления, а также укрепляет ее авторитет в деле контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

В 1998 г. Государственная налоговая служба Российской Федерации была преобразована в Министерство по налогам и сборам Российской Федерации, в этот же период начат процесс присвоения идентификационных номеров налогоплательщика физическим лицам. Налоговым органам переданы функции по контролю за производством и оборотом алкогольной и спиртосодержащей продукции.

В 1999 г. в юридическую силу вступает I ч. Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливаются основные принципы налогообложения. В 2001 г. вводится в действие II ч. Налогового кодекса Российской Федерации, в этот же период на налоговые органы возлагаются функции по государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также функции по ведению Единого государственного реестра юридических лиц и Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей.



Налоговым органам переданы функции сбора взносов в государственные внебюджетные фонды.

В 2004 г. в ходе административной реформы по оптимизации функций органов исполнительной власти, Министерство по налогам и сборам Российской Федерации преобразовано в Федеральную налоговую службу Российской Федерации. Тогда же вводятся новые налоги, которые касаются как физических, так и юридических лиц, в то же время в этот период видится знаковым такое решение, как отмена налога с продаж.

Федеральной налоговой службе Российской Федерации передаются функции уполномоченного органа в делах о банкротстве и в процедурах банкротства, а также функции по принятию решений о переносе сроков уплаты налогов в форме отсрочек, рассрочек, налоговых кредитов и инвестиционных налоговых кредитов и др.

Перечисленные обстоятельства позволяют сделать вывод об укреплении правового статуса налоговых органов, а также расширения границ налогового контроля. Также можно сделать вывод, о том, что становление института налогового контроля прошло достаточно долгий и сложный путь, который обусловлен объективными обстоятельствами развития налоговой политики государства.

**В третьем параграфе – «Организационно-правовые основы налогового контроля в зарубежных государствах»** – отмечается, что исследование такой важной проблемы как налоговый контроль, невозможно без применения метода сравнительного правоведения. Данный метод позволяет исследовать разнообразные системы налогового контроля и дает возможность изучить особенности режима налогового контроля, которые имеют место в других зарубежных государствах.

Метод сравнительного правоведения также позволяет соискателю с учетом зарубежного опыта сформулировать предложения, направленные на совершенствование налогового контроля осуществляемого в Российской Федера-

ции. Названные, и некоторые другие обстоятельства, вызывают объективную необходимость исследования организационно-правовых основ налогового контроля в ряде зарубежных государств. Исследование дает возможность сделать вывод о том, что в зарубежных государствах используются различные варианты организации налогового администрирования и налогового контроля.

Так, в системе государственной власти некоторых зарубежных государств сформированы самостоятельные органы налогового администрирования. В их систему включены: органы, которые отвечают за осуществление налоговой политики, органы, которые непосредственно занимаются взиманием налогов и сборов. В других государствах сформированы структуры, которые только осуществляют налоговый контроль за полнотой и своевременностью уплаты законно установленных налогов и иных обязательных платежей.

При обобщении практики осуществления налогового контроля в зарубежных государствах, в диссертации делается вывод о том, что в Российской Федерации используются основные инструменты налогового контроля и администрирования. В частности, в нашей стране с учетом зарубежного опыта введен персональный идентификационный учет налогоплательщиков, установлены такие формы налогового контроля как выездная и камеральная налоговая проверка. С учетом зарубежного опыта, автором обосновывается необходимость внедрения в практику налогового администрирования такой формы налогового контроля как заочная налоговая проверка.

Федеральная налоговая служба Российской Федерации, на основании использования зарубежного опыта начала активный процесс информатизации налогового администрирования, развитие системы налогового аудита, идет процесс развития досудебных форм разрешения налоговых споров и защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Учитывая зарубежный опыт, в нашей стране было вполне целесообразно сформировать более цивилизованный режим взаимоотношений между налоговым органом и налогоплательщиком, который бы минимизировал их непосред-

ственный контакт. В свою очередь налоговые органы должны предпринять качественно иные усилия по формированию налоговой культуры, более гибко и дифференцировано подходить к вопросам применения мер налогового принуждения.

Исследование показывает, что во многих зарубежных государствах сформирован режим наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков. Создана система своевременного реагирования на признаки возможного совершения налоговых правонарушений. Сформирован режим неотвратимости наказания налогоплательщиков в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах и др.

Обобщение исследования зарубежного опыта дает возможность сделать вывод о том, что: системы налогообложения, которые созданы в том или ином государстве, размеры налоговых платежей, порядок их взимания определяются каждым государством самостоятельно, а налоговые правила обязательны для выполнения резидентами на всей территории государства.

В диссертации также делается вывод, что налоговый контроль во многих зарубежных странах является основной составляющей налогового администрирования, однако в одних странах налоговые органы обладают самостоятельным статусом, в других являются структурными подразделениями финансовых органов или подчинены уполномоченному органу, который ведает государственными доходами.

**Вторая глава диссертации – «Проблемы правового регулирования налогового контроля и формы его реализации в Российской Федерации» – состоит из четырех параграфов.**

**В первом параграфе – «Правовой статус субъектов налогового контроля и механизм его реализации» –** отмечается, что проводимая российским государством в последние годы налоговая политика, в определенной степени привела к смягчению налогового бремени. В настоящее время снижены налоговые ставки по отдельным налогам, отменены некоторые налоги, установлена

упрощенная система налогообложения для отдельных налогоплательщиков, начал работать институт налоговых льгот (налоговых вычетов). Все это должно помочь сформировать оптимальные условия для ведения бизнеса, а также исполнения налоговых обязательств. Качественное налоговое администрирование является одним из условий эффективной работы налоговых органов, а также функционирования налоговой системы и экономики государства.

В исследовании делается вывод о том, что позитивное развитие основных составляющих налоговой политики государства неразрывно связано с налоговым контролем, целью которого является обеспечение своевременного и полного поступления налогов и других обязательных платежей в бюджеты соответствующего уровня. Налоговый контроль, по мнению автора должен быть направлен на достижение высокого уровня налоговой дисциплины и на обеспечение грамотности налогоплательщиков.

Мероприятиями налогового контроля являются предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации формы деятельности налоговых органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах. Мероприятия налогового контроля, как правило, проводятся в ходе проведения налоговых проверок. Налоговые органы проводят камеральные, выездные и встречные налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Кроме того, налоговые проверки по признаку повторности могут быть первичными и повторными. По степени охвата проверкой уплачиваемых плательщиком налогов выделяются комплексные и тематические проверки. По категории участников налоговых правоотношений выделяются проверки налогоплательщиков, проверки налоговых агентов, проверки плательщиков сборов. По статусу объектов проверок выделяют проверки юридических лиц, проверки юридических лиц по вопросам исчисления и уплаты налогов филиалами и обособленными подразделениями, проверки индивидуальных предпринимателей, а также проверки физических лиц, не являющихся индивидуальными предпри-

нимателями. По составу участников выделяют проверки проводимые силами налоговой инспекции, а также совместные проверки. По отношению к плану проверок выделяют плановые и внеплановые налоговые проверки

Имеют место случаи, когда отдельные мероприятия налогового контроля могут проводиться вне рамок налоговых проверок. К таким административно-налоговым действиям, в частности, относится: инвентаризация, истребование документов (информация), допрос свидетеля, осмотр, выемка, экспертиза и др. По мнению автора, мероприятия по осуществлению налогового контроля помимо национального законодательства также предусмотрены международными договорами Российской Федерации, которые содержат положения, касающиеся налогов и сборов. Нормами международного права в некоторых случаях также определяются формы и методы деятельности налоговых органов. Налоговая служба является основным субъектом налогового контроля, в этой связи представляется достаточно важным совершенствование ее правового статуса, а также определение оптимального режима ее деятельности. Как показало исследование, в последние годы изменен подход к организации контрольной работы налоговых органов. Сегодня акцент нужно перенести на комплексный анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Представляется, что как следствие этого, будет иметь место отказ от тотального налогового контроля, а также осуществлен переход к контролю, основанному на критериях риска.

Для совершенствования налогового администрирования налоговые органы должны стремиться к усилению аналитической составляющей в деле осуществления налогового контроля, поскольку это необходимо для стимулирования налогоплательщиков к добровольному исполнению возложенных на них налоговых обязательств. Совершенствование правовых и организационных основ деятельности налоговых органов, как представляется, скажется на совершенствовании ее контрольной деятельности, а также защите прав налогоплательщиков.

Во *втором параграфе* – «**Правовое регулирование камеральной налоговой проверки**» – отмечается, что одной из форм налогового контроля является камеральная налоговая проверка. Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа, эта проверка направлена на изучение налоговых деклараций (расчетов) и документов, предоставленных налогоплательщиком в распоряжение налогового органа. Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа, в течение трех месяцев со дня предоставления налогоплательщиком налоговой декларации иных документов касающихся его финансово-хозяйственной деятельности.

При проведении камеральной проверки, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получать объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. НК РФ не содержит точного перечня документов, которые могут быть истребованы налоговыми органами дополнительно в ходе этой проверки. Данным положением налоговые органы достаточно часто пользуются, требуя представить большое количество самых разнообразных документов касающихся финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Эти требования порой весьма затруднительны для выполнения налогоплательщиками, поскольку для подбора запрашиваемых документов требуется определенное время, а также совершение целого ряда технических мероприятий.

Как показывает практика налогового администрирования, именно за не предоставление иных документов о деятельности налогоплательщика, он достаточно часто привлекается к административной ответственности за совершение налогового правонарушения, что нельзя в полной мере признать верным.

Для предупреждения различного рода злоупотреблений со стороны должностных лиц налоговых органов, налогоплательщику следует знать, что требования налоговых органов относительно количества, а также перечня тре-

буемых документов для проведения камеральной налоговой проверки имеют четкие границы. Исследование позволяет сделать вывод о том, что основной целью камеральной налоговой проверки является выявление ошибок, допущенных при заполнении налоговых деклараций.

**В третьем параграфе** – «**Правовое регулирование выездной налоговой проверки**» – отмечается, что наиболее серьезной формой налогового контроля является проведение выездных налоговых проверок. Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам, а ее предметом является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Выездная налоговая проверка осуществляется налоговыми органами на основании утвержденного плана. Приоритетным основанием для включения в план выездных налоговых проверок являются те налогоплательщики, в отношении которых у налогового органа имеются обоснованные сведения об их участии в схемах ухода от налогообложения или схемах необоснованной налоговой оптимизации. Такие сведения могут быть получены налоговыми органами самостоятельно при проведении анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, а также из других источников, в частности, правоохранительных органов, а также органов государственной власти и местного самоуправления и др.

В ходе выездной налоговой проверки должна быть поставлена задача по предупреждению и пресечению налоговых правонарушений. Но для того, чтобы результаты выездной налоговой проверки были легитимными, они должны отвечать требованиям соблюдения интересов государства, а также обеспечивать защиту прав налогоплательщиков. Представляется, что в Российской Федерации в настоящее время нужно совершенствовать защиту прав налогоплательщиков, в отношении которых проводится выездная налоговая проверка от

необоснованных требований должностных лиц налоговых органов, а также создавать для налогоплательщика максимально комфортные условия для полного и своевременного исчисления и уплаты им налогов в соответствующий бюджет.

**В четвертом параграфе – «Пути совершенствования правового регулирования налогового контроля в Российской Федерации»** – отмечается, что совершенствование правового регулирования налогового контроля находится в диалектической взаимосвязи с целым рядом институтов налогового права. Обусловлено это тем, что налоговый контроль осуществляется не сам по себе. Рассматриваемый вид государственного контроля направлен на соблюдение законодательства о налогах и сборах, он обеспечивает выполнение налоговых обязанностей, носит предупредительный и информационный характер.

В этой связи совершенствование правового регулирования налогового контроля должно быть увязано с совершенствованием правового положения должностных лиц налоговых органов, нуждается в совершенствовании также правовое регулирование способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Для подкрепления результатов налогового контроля необходимо совершенствовать налоговые процедуры, а также производство по применению административно-налоговых санкций.

В целях улучшения качества правового регулирования налогового контроля, представляется необходимым учесть основные судебные решения, касающиеся обжалования результатов налогового контроля. Кроме того, целесообразно учесть судебные и административные решения относительно обжалования действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов по применению мер организационного и принудительного характера, которые были реализованы в ходе мероприятий налогового контроля. Учитывая эти и ряд других обстоятельств, предлагается существенно изменить предписания Главы 14 Налогового кодекса Российской Федерации. В частности, необходимо отказаться



от нечетких предписаний, касающийся порядка исчисления периода времени, который должен быть охвачен мероприятием выездной налоговой проверки.

В настоящее время необходимо четко определить процессуальные положения, касающиеся порядка проведения мероприятий налогового контроля, детально закрепить перечень запрашиваемых документов при проведении мероприятий камеральной налоговой проверки. Также видится необходимым отказаться от регулирования мероприятий налогового контроля подзаконными нормативными правовыми актами, а также актами, которые по своему содержанию и форме носят рекомендательный характер.

Весь нормативный массив подзаконных нормативных правовых актов, которые регламентируют порядок проведения налогового контроля, необходимо поместить в НК РФ. Такой подход в настоящее время соответствует требованиям регламентирования контрольно-надзорной деятельности в сфере государственного управления. Так же для улучшения мероприятий межведомственного взаимодействия в деле осуществления налогового контроля, представляется целесообразным принять административный регламент взаимодействия различных органов исполнительной власти в сфере осуществления налогового контроля. Перевод мероприятий взаимодействия в сфере осуществления налогового контроля на качественно иной уровень правового регулирования обусловлен развитием законодательства о противодействии коррупции.

В *заключении* содержатся основные выводы и предложения, изложенные в диссертационном исследовании, наиболее значимые из которых отражены в тексте данного автореферата при характеристике отдельных разделов работы.

По теме исследования автором опубликованы следующие работы:

**Работы, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах, определенных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации:**

1. *Украинцева А.И.* Сущность, формы и методы налогового контроля // Административное и муниципальное право. – 2011. – № 6. – С. 79-84 (0,4 п.л.).

2. *Украинцева А.И.* Правовое регулирование налогового контроля в зарубежных государствах // Административное и муниципальное право. – 2011. – № 7. – С. 56-66 (0,8 п.л.).

3. *Украинцева А.И.* Понятие налогового контроля в российском праве // Административное и муниципальное право. – 2011. – № 8. – С. 62-75 (1,1 п.л.).

**Работы, опубликованные в иных рецензируемых научных изданиях:**

4. *Украинцева А.И.* Развитие институтов налогового контроля и органов, осуществляющих налоговый контроль // Научные труды Московского гуманитарного университета. Вып. 114. – М., 2010. – С. 112-116 (0,4 п.л.).

5. *Украинцева А.И.* Эволюция и тенденция развития правового регулирования налогового контроля // Полицейская деятельность. – 2011. – № 5. – С. 62-66 (0,4 п.л.).

Подписано в печать 26 декабря 2011 г. Заказ № \_\_\_\_.

Формат 60x84 1/16. Объем 1,5 п.л. Тираж 100 экз.

Издательство ННОУ ВПО «Московский гуманитарный университет»

111395, г. Москва, ул. Юности, 5/1.