

**САДОВСКАЯ ТАТЬЯНА ДМИТРИЕВНА**

**ПРАВОВЫЕ И ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ АСПЕКТЫ  
СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ  
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Специальность 12.00.14 - административное право;  
финансовое право; информационное право

**А В Т О Р Е Ф Е Р А Т**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

**Тюмень - 2007**



## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Российская Федерация как демократическое федеративное правовое и социальное государство, действуя в интересах всего общества в целях соблюдения и защиты прав и свобод человека, осуществляет социальную, экономическую, правоохранительную и другие функции, которые обеспечиваются взимаемыми налогами. За счет налогов в развитых странах финансируется до 90 % расходов государственного бюджета.<sup>1</sup> В Российской Федерации за счет налогов формируется около 70% федерального бюджета.<sup>2</sup> Вместе с тем, по данным налоговых органов, лишь 17-18% всех экономических субъектов, функционирующих в России, полностью и в срок рассчитываются по своим налоговым обязательствам, 50% - производят платежи время от времени, а 33% - вообще не платят налоги. От налогов, по оценке специалистов, ежегодно уводится от 75 до 120 млрд. долларов.<sup>3</sup> Учитывая, что в результате налоговой реформы количество налогов сократилось почти втрое, а расходы государства с каждым годом увеличиваются - цена недоплаты каждого налога становится для бюджета обременительной. Приведенные данные свидетельствуют о несовершенстве и юридической модели налоговой системы, и организационно-правового механизма налогового контроля. Это актуализирует проблему и порождает необходимость ее научного осмысления.

Кодификация налогового законодательства немало определяющих вопросов налогового контроля оставила без правового регулирования, последующие его изменения явились фрагментарными, гл. 14 «Налоговый контроль» Налогового кодекса Российской Федерации<sup>4</sup> представляет собой внутренне невыстроенный набор статей, регулирующих одновременно и материальные, и процедурные отношения – все это подтверждает отсутствие системного подхода к правовому регулированию налогового контроля.

<sup>1</sup> Аронов А.В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование: учебное пособие. – М.: Экономика, 2006. – С. 9.

<sup>2</sup> ФЗ РФ от 19 декабря 2006 г. № 238-ФЗ «О федеральном бюджете на 2007 год» // СЗ РФ. – 2006. - № 52 (ч. 2). - Ст. 5504.

<sup>3</sup> Сазонов Ю. Они не хотят выходить из тени // Финансовый контроль. – 2005. - № 1. – С. 105.

<sup>4</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая // СЗ РФ. – 1998. - № 31. – Ст. 3824.

Проблемы совершенствования правового регулирования налогового контроля приобретают в Российской Федерации особое значение в условиях административной реформы, направленной на эффективность деятельности системы федеральных органов исполнительной власти и создание благоприятных условий для реализации субъектами предпринимательства своих прав и законных интересов. Обе эти задачи необходимо реализовать в сфере деятельности налоговых органов, усилиями которых должен обеспечиваться баланс интересов налогоплательщиков и законных требований государства.

**Степень научной разработанности темы исследования.** Существенный вклад в развитие научных представлений о механизме правового регулирования налогового контроля современной России и потенциале его совершенствования внесли такие ученые, как: А.В. Брызгалин, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева, Т.А. Гусева, В.Н. Дружинин, А.П. Зрелов, М.В. Карасева, Ю.Ф. Кваша, А.Н. Козырин, Ю.А. Крохина, И.И. Кучеров, Д.Е. Нелюбин, О.А. Ногина, М.Ю. Орлов, В.Г. Пансков, С.Г. Пепеляев, Г.В. Петрова, Е.В. Поролло, С.В. Разгулин, В.И. Слом, Г.П. Толстопятенко, Н.И. Химичева, Д.Г. Черник, А.С. Шаров, С.Д. Шаталов, С.О. Шохин и др.

Институту налогового контроля посвящено немало диссертационных работ,<sup>1</sup> монографических исследований,<sup>2</sup> научных публикаций,<sup>3</sup> учебных пособий,<sup>4</sup> однако, в связи с административными преобразованиями и внесением в 2006 году изменений в часть первую НК РФ, они в значительной

---

<sup>1</sup> См., напр.: Контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов (Берсенева Л.П., 2002 г.), Совершенствование правового регулирования налогового контроля в РФ (Дружинин В.Н., 2004 г.), Система налогового контроля в РФ: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования (Нелюбин Д.Е., 2003 г.).

<sup>2</sup> См., напр.: Безруков Г.Г. Налоговый контроль в условиях реформирования экономики. - Екатеринбург, 2003; Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. - М., 2001; Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. - СПб.: Питер, 2002; Поролло Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. - Ростов на Дону, 1996 и др.

<sup>3</sup> См., напр.: Васюченкова Л.В. Концептуальные проблемы определения сущности налогового контроля // Налоги и налогообложение. - 2006. - № 2; Павлова Л.П. Налоговый контроль // Налоги. - 1999. - № 36, 2000. - № 1, № 2; Титов А.С. Формы, методы, виды налогового контроля и их юридическое содержание // Юрист. - 2005. - № 1; Черник Д.Г., Морозов В.П., Лобанов А.В. Технология налогового контроля // Налоговый вестник. - 2000. - № 5.

<sup>4</sup> См., напр.: Бакаев Г.Э. Налоговый контроль. - Екатеринбург: Изд-во АМБ, 2003; Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений / Под ред. Ю.Ф. Кваши. - М.: Юристъ, 2001; Шумяцкий Р.И. Организация и методика налогового контроля. - Новосибирск: Сиб АГС, 2003.

степени утратили свою новизну. Кардинальное реформирование контрольной деятельности государства в целом и налоговой администрации в частности, законодательные новеллы, практика их применения требуют постоянного и комплексного научного изучения.

**Объектом** настоящего исследования выступает совокупность общественных отношений, складывающихся в ходе осуществления государственного контроля в налоговой сфере и регулируемых правовыми нормами.

**Предметом** диссертационного исследования является налоговый контроль как правовое и организационное явление, правоприменительная и судебная практика в изучаемой системе правовых отношений.

**Целью** диссертационного исследования является теоретический анализ юридической конструкции налогового контроля и определение правовых и организационных возможностей совершенствования налогового контроля в современный период.

Для достижения поставленной цели решались следующие **задачи**:

- определить место и роль налогового контроля в едином механизме контрольно-надзорной деятельности государства в налоговой сфере;
- изучить историю становления и развития правового регулирования налогового контроля в России;
- рассмотреть организационно-правовые формы налогового контроля в развитых зарубежных странах;
- обобщить сложившиеся в отечественной юридической науке теоретические подходы к определению понятия налогового контроля, его целей и задач, форм и методов;
- изучить современную систему правового регулирования налогового контроля в РФ и возможности ее совершенствования;
- проанализировать изменения, внесенные в структуру и административно-правовой статус налоговых органов;
- выявить проблемы методического обеспечения налогового контроля и определить пути их решения.

**Теоретическую основу диссертационного исследования** составили труды ученых в области общей теории государства и права, теории государственного управления, конституционного, административного, финансового, налогового и информационного права, налогового администрирования таких, как: А.П. Алехин, С.С. Алексеев, А.В. Аронов, Г.В. Атаманчук, Д.Н. Бахрах, И.А. Белобжецкий, В.А. Белов, К.С. Бельский, В.П. Беляев, Д.В. Винницкий, Э.А. Вознесенский, И.В. Горский, В.И. Гуреев, А.З. Дадашев, Е.Н. Евстигнеев, А.А. Кармолицкий, В.А. Кашин, Д.А. Керимов, Ю.М. Козлов, О.Е. Кутафин, Т.Л. Комарова, В.А. Красницкий, А.В. Лобанов, О.Н. Михайлов, М.В. Мишустин, В.П. Морозов, Л.П. Павлова, В.Е. Севрюгин, Л.В. Спирина, Ю.Н. Старилов, М.С. Студеникина, А.М. Тарасов, В.А. Тимошенко, Ю.А. Тихомиров, С.Д. Хазанов, В.Е. Чиркин, О.Ф. Шабров, С.Ю. Шараев, А.А. Ялбулганов и др.

В работе использованы публикации в научных журналах, материалы научно-практических конференций, круглых столов и семинаров, диссертации и авторефераты диссертаций.

**Методологическую основу диссертационного исследования** составили основные методы научного познания объекта и предмета исследования: диалектический, исторический, формально-логический, системный, сравнительный, статистический, нормативно-аналитический, анализа и синтеза, метод моделирования и др.

**Нормативно-правовую основу диссертационного исследования** образуют международные правовые акты, Конституция Российской Федерации, а также административное, налоговое и финансовое законодательство Российской Федерации.

**Эмпирическую базу исследования** составляют материалы судебной практики, правоприменительная деятельность налоговых и других органов государственной власти и местного самоуправления, статистические и аналитические данные, зарубежный опыт организации налогового контроля, изложенный в отечественной литературе.

В диссертационном исследовании также была использована информация с официальных сайтов Президента РФ и федеральных органов государственной власти.

**Научная новизна работы** заключается в том, что на уровне диссертационного исследования определены теоретико-методологические основы налогового контроля в соответствии с основными положениями проводимой административной реформы, подведены промежуточные итоги административных преобразований в сфере налогового контроля, сформулированы и обоснованы пути его дальнейшего совершенствования.

В работе обобщены и систематизированы основные подходы к определению понятия «налоговый контроль», его предмета, объекта, форм и методов; предложены дефиниции следующих понятий: «налоговый контроль», «учет физических и юридических лиц», «камеральная налоговая проверка», «выездная налоговая проверка», «мероприятия налогового контроля»; сформулированы модели новых статей и новых редакций статей НК РФ.

Впервые на уровне диссертационного исследования проведен анализ полномочий органов государственного контроля в налоговой сфере; изучена история становления и развития правового регулирования налогового контроля в России; подробно охарактеризованы организационно-правовые формы налогового контроля в зарубежных странах; проанализированы проблемы методического обеспечения налогового контроля.

**На защиту выносятся следующие научные положения и практические рекомендации, отражающие элементы новизны исследования:**

1. Сформулировано определение понятия налогового контроля в широком и узком смысле.

В широком смысле *налоговый контроль* - это неотъемлемая часть системы мер государственного регулирования, направленных на обеспечение эффективной финансовой политики и экономической безопасности Российской Федерации, на достижение баланса прав налогоплательщиков и законных требований государства.

В узком смысле *налоговый контроль* – это установленная Налоговым кодексом Российской Федерации система мероприятий налоговых органов и их должностных лиц по проверке соблюдения требований законодательства о налогах и сборах налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами, направленных на предотвращение налоговых правонарушений и восстановление нарушенных прав, как налогоплательщиков, так и государства.

2. Предложено ввести в научный оборот понятие «мероприятия налогового контроля».

*Мероприятия налогового контроля* – это законодательно закрепленные действия налоговых органов и их должностных лиц, совершаемые в ходе осуществления различных форм налогового контроля.

К действиям налоговых органов, подпадающих под предложенное понятие, относятся: исследование документов; работа с входящей и исходящей информацией; проведение инвентаризации; проведение экспертизы; расчет имущественных налогов; осмотр помещений, территорий и предметов; истребование документов, информации; устный опрос; получение объяснений; доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки; выемка документов и предметов; привлечение свидетеля, эксперта, специалиста, понятых, переводчика и др.

3. Предложены следующие законодательные дефиниции:

*Учет организаций и физических лиц* – это одна из форм налогового контроля, представляющая собой комплекс последовательно осуществляемых мероприятий по постановке на учет в налоговом органе организаций и физических лиц, присвоению им идентификационного номера и ведению единого реестра налогоплательщиков.

*Камеральная налоговая проверка* – это одна из форм налогового контроля, представляющая собой комплекс последовательно осуществляемых мероприятий, проводимых по месту нахождения налогового органа посредством сопоставления отчетных данных с информацией из других источников.

*Выездная налоговая проверка* – это одна из форм налогового контроля, представляющая собой комплекс последовательно осуществляемых мероприятий, проводимых вне места или по месту нахождения налогового органа посредством сопоставления отчетных данных с фактическим состоянием финансово-хозяйственной деятельности и информацией из других источников.

4. Предлагается дополнить Налоговый кодекс Российской Федерации ст. 83.1 «Особенности учета крупнейших налогоплательщиков-организаций» и ст. 89.1 «Планирование выездных налоговых проверок», изложить в новой редакции п.1 ст. 34 НК РФ и п.2 ст. 82 НК РФ.

5. Обосновывается необходимость законодательного закрепления в отдельных статьях НК РФ особенностей осуществления налогового контроля в отношении крупнейших налогоплательщиков и при выполнении соглашений о разделе продукции.

6. Сделан вывод о необходимости разграничения таких понятий, как «органы государственного контроля в налоговой сфере» и «органы налогового контроля», которые соотносятся между собой соответственно как общее и частное.

7. Аргументируется необходимость использования в российской практике передового зарубежного опыта налогового контроля.

**Практическая и теоретическая значимость исследования** заключается в теоретических выводах и практических рекомендациях, содержащихся в настоящей работе. Они могут быть положены в основу совершенствования налогового законодательства Российской Федерации, дальнейших исследований рассмотренной проблематики, подготовки учебно-методических материалов по специальным курсам в системе юридического и экономического образования.

**Апробация результатов исследования.** Работа подготовлена на кафедре административного и финансового права Института государства и права Тюменского государственного университета. По теме диссертации опубликовано 9 научных статей. Научно-исследовательская работа автора

«Актуальные проблемы учета налогоплательщиков в Российской Федерации» удостоена диплома «Лауреат конкурса грантов губернатора Тюменской области». Итоги диссертационного исследования докладывались на научно-практических семинарах в Институте государства и права Тюменского государственного университета с участием специалистов Управления Федеральной налоговой службы России по Тюменской области. Материалы диссертационного исследования используются автором в преподавании дисциплин «Финансовое право Российской Федерации», «Налоговое право Российской Федерации», «Правовое регулирование налоговых отношений», «Налоговое администрирование».

**Структура и объем исследования.** Диссертация состоит из введения, трех глав, содержащих восемь параграфов, заключения, списка использованной литературы. Структура работы отражает наиболее важные теоретические и практические аспекты темы исследования и predetermined целью и задачами исследования.

## **СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ**

Во **введении** обосновывается актуальность темы исследования и степень ее научной разработанности, определяются объект и предмет исследования, ставятся его цель и задачи, излагаются теоретические и методологические основы, формулируется научная новизна выносимых на защиту положений и практическая значимость результатов исследования.

Глава 1 **«Специфика и значение налогового контроля»** включает три параграфа.

В первом параграфе **«Налоговый контроль в системе государственного контроля в налоговой сфере»** определены место и роль налогового контроля в едином механизме контрольно-надзорной деятельности государства в налоговой сфере, изучены полномочия органов государственного контроля в данной сфере, проанализировано соотношение понятий «государственный контроль в сфере налогообложения» и «налоговый контроль».

Государственному контролю в налоговой сфере принадлежит важнейшая роль в обеспечении экономической безопасности государства. Являясь составной частью единого механизма государственного контроля, он осуществляется всеми органами государственной власти, контроль в налоговой сфере в пределах своей компетенции осуществляют и муниципальные органы. Анализ специфики контрольно-надзорной деятельности в налоговой сфере позволяет сделать вывод, что Президент России и его структуры, органы законодательной власти, органы исполнительной власти, органы прокуратуры, судебные органы, взаимодействуя между собой и образуя единый контрольно-надзорный механизм государства в сфере налогообложения, вносят весомый вклад в укрепление налоговой дисциплины и повышение собираемости налогов и сборов.

В систему государственного контроля в налоговой сфере входит налоговый контроль, который осуществляется специально созданными для этого налоговыми органами. В связи с этим, представляется, что понятие «государственный контроль в сфере налогообложения» и понятие «налоговый контроль» соотносятся между собой, как общее и частное.

Налоговый контроль, являясь существенным элементом и обязательным условием эффективного функционирования финансовой системы и экономики страны в целом, сегодня становится одним из приоритетных направлений государственного финансового контроля.

Налоговый контроль осуществляется в целях реализации финансовой политики государства и в таком качестве он имеет несколько аспектов.

Во-первых, налоговый контроль представляет собой самостоятельную функцию государственного управления налоговой сферой, он осуществляется в целях предотвращения или выявления налоговых правонарушений.

Во-вторых, налоговый контроль является одним из элементов методики планирования налоговых доходов бюджета.<sup>1</sup>

В-третьих, налоговый контроль - функциональный элемент налогового администрирования.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Налоги и налогообложение / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. – СПб., 2001. – С. 379.

В-четвертых, налоговый контроль выступает в качестве завершающей стадии управления налогообложением, когда фактические результаты воздействия на управляемый объект сопоставляются с требованиями нормативных предписаний.

В-пятых, налоговый контроль – это форма обратной связи в системе налогово-правового регулирования. Информация, полученная по каналам обратной связи, сигнализирует о необходимости внесения изменений в налоговую систему, социальную или бюджетную политику.

Налоговый контроль, являясь элементом системы государственного управления, сам представляет собой сложную социально-ориентированную систему, включающую в себя следующие элементы: организационную структуру; методологическую основу; нормативно-правовую базу; информационно-коммуникативную инфраструктуру; материально-техническое и кадровое обеспечение, научно-исследовательскую и учебную базу.<sup>2</sup>

В современных условиях укрепления государственности налоговый контроль следует рассматривать и как важнейший инструмент построения эффективного конкурентоспособного государства.

Второй параграф **«Становление и развитие правового регулирования налогового контроля в России»** посвящен истории возникновения налогового контроля, становлению и развитию его правового регулирования в России.

История возникновения и развития налогового контроля на сегодняшний день обстоятельно не исследована. В основном, имеющиеся работы посвящены зарождению и становлению государственного финансового контроля, исследований, посвященных налоговому контролю, немного.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> См., напр.: Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. – М.: Книжный мир, 2002. – С. 4-5; Павлова Л.П. Налоговый контроль // Налоги. – 1999. - № 36. – С. 8.

<sup>2</sup> Данные элементы определены С.А. Агапцовым в отношении государственного финансового контроля, однако, полагаем, их можно применить и к системе налогового контроля, как разновидности государственного финансового контроля. См.: Агапцов С.А. Государственный финансовый контроль и бюджетная политика Российского государства. – М.: Финансовый контроль, 2004.

<sup>3</sup> См., напр.: Бачурин Д.Г. Правовые проблемы налогового контроля в РФ: дисс. ... канд.юрид.наук. – Тюмень, 2004. – С. 27-34; Налоговое право: учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2004. – С. 484-490; Нелюбин Д.Е. Система налогового контроля в РФ: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования: дисс. ... канд.юрид.наук. - М., 2003. – С. 33-42.

Налоговый контроль (в рамках финансового) был самой первой формой государственного контроля. С практической точки зрения вряд ли стоит выделять какое-либо конкретное государство, где впервые он был организован. Везде, где бы ни собирались налоги, в той или иной форме велся налоговый контроль. С течением времени происходило становление и совершенствование его форм и методов, развитие которых предопределялось развитием экономических и правовых институтов.

В исторической ретроспективе развитие правового регулирования налогового контроля в нашей стране охватывает три периода: дореволюционный, советский и российский.

По мнению диссертанта, возникновение и становление налогового контроля в России, в целом, следует тенденциям, наблюдаемым в мировой истории. На протяжении очень длительного периода существования государства сбор налогов был направлен на максимальное обогащение их получателей. Одновременно происходило становление органов налогового контроля, закрепление в источниках права ответственности налогоплательщиков, со временем - ответственности сборщиков налогов, элементов соблюдения прав налогоплательщиков. Намного позже оформилась система нормативных актов, закрепляющих основные понятия и процедуры налогового контроля.

В третьем параграфе **«Организационно-правовые формы налогового контроля в развитых зарубежных странах»** изучены современные тенденции в сфере налогового администрирования, организационно-правовые формы налогового контроля, полномочия налоговых ведомств, виды специализированных органов для борьбы с налоговыми преступлениями, а также проблемы международного сотрудничества в сфере налогового контроля.

В развитых зарубежных странах налоговый контроль, как функция и как важный участок работы налоговых органов, имеет свою законодательную базу, сложную организационную структуру и солидное технико-методическое обеспечение. Система налогового контроля включает в себя предварительный контроль (учет и регистрация налогоплательщиков и объектов

налогообложения), текущий контроль (общий надзор за соблюдением налоговой дисциплины в стране) и последующий контроль (проверки и ревизии отчетности налогоплательщиков и своевременности внесения ими налоговых платежей). Основной организационно-правовой формой налогового контроля является налоговая проверка. Вместе с тем, по конкретным задачам, методам и организации контрольной работы налоговые службы разных стран заметно различаются между собой.

Диссертант полагает, что некоторые тенденции в налоговом администрировании передовых стран могут быть использованы в России.

Например, в последнее время в ряде стран предпринимаются меры по объединению налогового, социального и иных видов учета (регистрации) граждан (Австралия, Италия, США, скандинавские страны). Во Франции налоговые органы ведут и общегосударственный кадастр недвижимости, что устраняет необходимость проведения дорогостоящих периодических переписей населения и инвентаризаций объектов недвижимости.

Интересен опыт организации налогового контроля в отношении крупнейших налогоплательщиков. Например, Служба внутренних доходов США заключает соглашения с крупнейшими налогоплательщиками, по которому в случае обнаружения в 20% отчетности факта сокрытия налогов, предприятие обязывается выплатить сумму штрафных санкций в пропорции, как если бы это нарушение распространялось на всю сумму дохода.

Налоговый контроль может быть проведен на основании заявлений, поступающих из непосредственного окружения налогоплательщика. Так, в США, в качестве благодарности за предоставление сведений может быть сделана скидка до 10% суммы неуплаченных налогов (но не более 100 тыс. долларов).

Аналитическая составляющая является приоритетной в деятельности налоговых органов, в структуре которых созданы подразделения, отвечающие за анализ рисков (анализ вероятных налоговых правонарушений). Выявление налогового риска ведет к контрольным мероприятиям, фиксации информации в базе данных налоговой службы.

Для налоговых органов определены критерии их контрольной деятельности. В большинстве стран существуют специальные законодательные акты, закрепляющие либо права налогоплательщиков, либо общие принципы, на которых должны строиться отношения между налоговыми органами и налогоплательщиками, неукоснительно соблюдаемые налоговыми службами.

Сегодня у России есть уникальная возможность применить накопленный зарубежный опыт, создав оптимальную систему налогового контроля.

Глава 2 **«Правовой механизм налогового контроля в Российской Федерации»** включает три параграфа.

В первом параграфе **«Понятие, цели и задачи, формы и методы налогового контроля»** обобщаются взгляды отечественных исследователей на понятие налогового контроля, его предмета и объекта, форм и методов; определены его субъекты, цели и задачи.

Изучению понятия налогового контроля посвящено значительное количество работ, анализ которых позволяет выделить следующие преобладающие подходы к его определению: 1) налоговый контроль как особый организационно-правовой механизм; 2) налоговый контроль как совокупность приемов, способов, мер; 3) налоговый контроль как деятельность уполномоченных органов.

В научной литературе предлагается также рассматривать налоговый контроль в широком и узком смысле; ряд специалистов считает необходимым изучить все аспекты (стороны) проявления налогового контроля; отдельные ученые полагают, что налоговый контроль представляет собой: межотраслевой институт права, налоговые контрольные правоотношения, налоговое контрольное производство, форму административного расследования по делам о налоговых правонарушениях.

Обоснованность и правомерность указанных подходов не вызывает сомнений, каждый из них с той или иной стороны характеризует рассматриваемую правовую категорию, тем самым обогащая науку налогового права. Однако диссертант считает неправомерным отождествление как понятий «налоговый контроль» и «контроль за соблюдением законодательства о налогах

и сборах» (с точки зрения общей теории контроля), так и понятий «налоговый контроль» и «проверка». Не вполне корректными, по мнению автора исследования, являются определения понятия налогового контроля, в которых акценты смещены в сторону фискально-карательной составляющей контроля.

По мнению диссертанта, содержание понятия «налоговый контроль» включает в себя следующие моменты: 1) основываясь на деятельностном подходе, наиболее приемлемой представляется позиция, согласно которой налоговый контроль представляет собой деятельность; 2) налоговый контроль – это регламентированная законодательством о налогах и сборах деятельность не только по проверке соблюдения требований налогового законодательства, но и оценке законности и целесообразности действий налогоплательщиков; 3) налоговый контроль должен быть направлен на предотвращение и недопущение налоговых правонарушений в будущем; 4) налоговый контроль как вид государственной деятельности реализуется через закрепленные законодателем специальные формы и методы; 5) налоговый контроль проводится исключительно налоговыми органами; 6) налоговый контроль проводится в отношении налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов; 7) налоговый контроль должен быть направлен на соблюдение законных прав, как налогоплательщиков, так и государства.

Субъектов налогового контроля можно разделить на две группы: контролирующие государственные органы и контролируемые лица. Контролируемыми лицами являются: налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты. Что касается контролирующих субъектов, то диссертант считает, что налоговый контроль должны осуществлять исключительно должностные лица налоговых органов.

Целями налогового контроля являются обеспечение законности и эффективности налогообложения.

К числу задач налогового контроля относятся: обеспечение экономической безопасности государства при формировании публичных денежных фондов; обеспечение надлежащего контроля за формированием государственных доходов и рациональным их использованием; улучшение взаимодействия

и координации государственных и муниципальных органов в процессе контрольной деятельности; проверка своевременности и полноты соблюдения требований налогового законодательства налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами; оценка законности действий налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов при исчислении и уплате налогов и сборов, использовании налоговых льгот; обеспечение соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков; предупреждение и пресечение налоговых правонарушений.

По поводу определения объекта и предмета налогового контроля в науке налогового и финансового права существуют различные точки зрения. С точки зрения общей теории права корректно говорить, в первую очередь, о предмете налогового контроля, как определенной группе налоговых отношений, возникающих по поводу взимания налогов и сборов с организаций и физических лиц. С позиции общей теории управления налоговый контроль подразделяется на две подсистемы – субъект и объект. С этой точки зрения, объектом контроля являются проявления формы и результатов поведения человека: имущество, прибыль, доход, сырье, материалы, документы, товарные операции, денежные средства, ценные бумаги и т.д. Представляется убедительной точка зрения Д.Е. Нелюбина, отрицающего необходимость вводить в правовой оборот такую дополнительную категорию как «предметы налогового контроля».<sup>1</sup>

С практической точки зрения наиболее актуальной является проблема отсутствия законодательного определения форм и методов налогового контроля. Эти понятия подчас употребляются как взаимозаменяемые. Одни специалисты трактуют формы контроля как слагаемые его метода, а, по мнению других, методы контроля положены в основу классификации его формы.<sup>2</sup>

По мнению автора исследования, организационно-правовая форма налогового контроля – это способ практической реализации полномочий

---

<sup>1</sup> Нелюбин Д.Е. Указ. соч. - С. 95-97.

<sup>2</sup> Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. – М.: Финансы и статистика, 1989. – С. 47.

должностных лиц налоговых органов по организации и осуществлению мероприятий налогового контроля, а также по юридическому закреплению результатов этих мероприятий. Основными формами налогового контроля являются: учет организаций и физических лиц, объектов налогообложения и налоговые проверки. Под методом налогового контроля следует понимать совокупность приемов, способов и средств его осуществления.

Во втором параграфе **«Правовые основы налогового контроля в Российской Федерации»** детально исследуется обновленное законодательство Российской Федерации, регламентирующее мероприятия налогового контроля.

Конституция Российской Федерации, закрепляя обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, непосредственно не предусматривает обеспечительный механизм ее исполнения. Конституционные положения конкретизируются в Налоговом кодексе Российской Федерации, который является основным законодательным актом в сфере налогового контроля. Нормы, закрепляющие процедуры налогового контроля, объединены в главе 14 «Налоговый контроль» НК РФ.

К нормативным правовым актам, регламентирующим правовой статус и полномочия налоговых органов, относятся: Закон РФ «О налоговых органах Российской Федерации»,<sup>1</sup> Федеральный закон «О государственной гражданской службе»,<sup>2</sup> Положение о Федеральной налоговой службе, утвержденное Постановлением Правительства России от 30 сентября 2004 г. № 506.<sup>3</sup>

Значительное место в системе источников правового регулирования налогового контроля занимают подзаконные нормативные акты. В бюджетных посланиях Президента Российской Федерации регулярно поднимаются вопросы совершенствования налогового администрирования и налогового контроля; постановления Правительства Российской Федерации, в основном, регламентируют порядок учета и регистрации физических и юридических лиц;

---

<sup>1</sup> Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах РФ» // Бюллетень нормативных актов. – 1992. – № 1.

<sup>2</sup> ФЗ РФ от 27 июля 2004 г. № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе РФ» // РГ. – 2003. – № 162.

<sup>3</sup> Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 года № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // СЗ РФ. - 2004. - № 40. - Ст. 3961.

приказы и письма Министерства финансов России являются обязательными для исполнения налоговыми органами.

В своей контрольной деятельности налоговые органы используют большое количество ведомственных правовых актов в том числе, для служебного пользования (регламенты, методические указания, инструкции и др.). Нормативные правовые акты налоговых органов вне зависимости от органа их принявшего не являются актами законодательства о налогах и сборах, любые противоречия между ведомственными актами и нормами НК РФ должны решаться в пользу Налогового кодекса Российской Федерации.<sup>1</sup>

Составной частью системы источников правового регулирования налогового контроля являются совместные документы налоговых органов с другими органами власти, в частности с органами внутренних дел, таможенными органами, Счетной палатой Российской Федерации и т.д.

Изменения, внесенные в главу 14 НК РФ «Налоговый контроль» Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ, являются самыми масштабными и значительными за весь срок ее действия, поскольку многие существенные проблемы правового регулирования процедур налогового контроля, наконец, нашли свое разрешение. Однако, по мнению диссертанта, обновленная глава 14 НК РФ является очередным промежуточным вариантом правового регулирования мероприятий налогового контроля.

В третьем параграфе **«Федеральная налоговая служба России как специализированный орган налогового контроля»** проанализированы изменения, внесенные в структуру и административно-правовой статус налоговых органов в связи с административными преобразованиями, изучены их полномочия в сфере налогового контроля, порядок взаимодействия с другими органами государственной власти и местного самоуправления.

В системе органов, осуществляющих государственный контроль в сфере налогообложения, Федеральная налоговая служба России занимает особое место. В рамках государственного финансового контроля налоговые органы

---

<sup>1</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 5 ноября 2002 г. № 319-О // Вестник Конституционного Суда РФ. - 2003. - № 2.

решают специфические задачи по обеспечению наполнения доходной части бюджетов, своевременности и правильности расчетов физических и юридических лиц.

Согласно Положению о ней, Федеральная налоговая служба России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции *по контролю и надзору* за соблюдением законодательства о налогах и сборах, в соответствии с НК РФ - налоговые органы составляют единую централизованную *систему контроля* за соблюдением законодательства о налогах и сборах, с Законом Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» - налоговые органы представляют собой единую *систему контроля* за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также *контроля и надзора* за производством и оборотом спиртосодержащей и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства.

Анализ действующего законодательства позволил диссертанту сделать ряд выводов об особенностях и проблемах правового регулирования административно-правового статуса налоговых органов.

Что касается полномочий налоговых органов, то анализ обновленного законодательства показал, что в статьи, закрепляющие права и обязанности налоговых органов, были внесены значительные изменения. Так, с одной стороны, права и обязанности налоговых органов были расширены (например, налоговые органы теперь вправе получать доступ к информации, составляющим банковскую тайну); с другой стороны, введен ряд ограничений для налоговой службы при проведении налоговых проверок (например, ограничены сроки проведения выездных налоговых проверок).

По мнению автора работы, несмотря на проведенную модернизацию и изменения в рамках административных преобразований, на сегодняшний день в России сложилась многовидовая и дорогостоящая структура налоговых органов, четкая правовая регламентация которой не прослеживается.

Диссертант полагает, что сегодня в России постепенно создаются необходимые условия правового и организационного характера для эффективной контрольной деятельности налоговых органов. В результате

административных преобразований Федеральная налоговая служба должна стать не только эффективно функционирующим контрольным органом, но и сервисным ведомством, которое от лица государства предоставляет качественные услуги налогоплательщику по исполнению им его конституционной обязанности по уплате налогов. Этот путь для себя избрали все передовые налоговые службы мира.

Глава 3 **«Основные направления совершенствования налогового контроля в Российской Федерации»** включает два параграфа.

В первом параграфе **«Коррекция организационно-правовых основ налогового контроля в соответствии современными условиями развития Российской Федерации»** обосновывается необходимость коррекции организационно-правовых основ налогового контроля.

Современная система налогового контроля в России переживает в своем становлении и развитии очередной этап, который связан с созданием новой структуры федеральных органов исполнительной власти, переосмыслением сущности, объема и роли государственного контроля в жизнедеятельности государства, формированием принципиально новой модели отношений между государством и налогоплательщиками. Проблемы, которые при этом необходимо разрешить, в целом, можно разбить на три группы:

первую группу составляют проблемы теоретического характера, связанные с отсутствием основополагающих федеральных законодательных актов, закрепляющих общие теоретико-методологические основы для всей системы государственного контроля и основные направления ее реформирования;

ко второй группе относятся проблемы правового характера, вытекающие из недостатков формулировок и нестабильности действующего налогового законодательства, отсутствия системной и детальной регламентации процедур налогового контроля, несовершенством правового регулирования статуса органов государственного контроля в сфере налогообложения;

в третью группу входят проблемы, связанные с конкретными недостатками налогового администрирования, недостаточностью информационного,

ресурсного, кадрового обеспечения налогового контроля, системы его учебной и научно-исследовательской базы.

Проблема коррекции содержания, форм и методов налогового контроля в условиях административных преобразований является необходимым условием совершенствования государственного механизма, его переориентации на общемировые стандарты. Сформировавшаяся система налогового контроля в России носит явно фискальный характер, что вызывает справедливый социальный протест, отторжение налогового законодательства, налоговое сопротивление со стороны значительных по численности социальных слоев населения. В связи с этим, сама методология определения понятия налогового контроля и основных элементов его содержания требуют корректировки. Опыт передовых зарубежных стран наглядно свидетельствует, что эффективность налогового контроля во многом обусловлена его регулирующей функцией.

В законодательном закреплении нуждаются особенности учета крупнейших налогоплательщиков, планирования выездных налоговых проверок; представляется необходимым ввести в оборот понятие «мероприятия налогового контроля». Имеет смысл скорректировать положения НК РФ, закрепляющие полномочия таможенных органов в налоговой сфере. Назревшей представляется необходимость разработки новой редакции Положения о Федеральной налоговой службе. Для решения этих и других, обозначенных в диссертационном исследовании проблем, автором предлагается ряд мер правового и организационного характера.

Теоретического осмысления и последующего законодательного закрепления в статье 82 НК РФ требуют такие формы налогового контроля, как совместная сверка излишне уплаченных или излишне взысканных сумм; предварительная проверка финансового состояния налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента при предоставлении налоговых льгот, налоговых кредитов, отсрочки или рассрочки уплаты налогов; предварительная проверка в отношении налоговых последствий предполагаемых сделок. В этом видятся перспективы последующих научных изысканий рассматриваемой проблематики.

Во втором параграфе **«Проблемы формирования информационного и кадрового обеспечения, создания научно-исследовательской и учебной базы налогового контроля, пути их решения»** обозначен ряд проблем методического обеспечения налогового контроля, предложены пути их решения.

Новейшие информационные технологии – важнейшая составляющая налогового контроля. Несмотря на достигнутые результаты, уровень информатизации налоговых органов России еще далек от необходимого. Для решения проблем, имеющих в сфере информатизации налоговых органов, необходимы не только значительные капитальные вложения, но и дальнейшие научные разработки. Кроме того, информационная составляющая должна стать приоритетной для всех органов государственной власти.

Нехватка квалифицированных кадров ощущается во всех структурных подразделениях налоговых органов, однако потребность отделов, проводящих камеральные и выездные налоговые проверки, наиболее актуальна. Диссертант полагает, что налоговые органы сегодня должны разработать индивидуальный подход к формированию кадров подразделений контрольной работы, повышению квалификации их сотрудников, минимизации текучести кадров, в оплате труда.

Глубокая разработка многих важнейших проблем теории и практики налогового контроля проведена в ряде работ, как отдельных ученых, так и творческих коллективов. Однако многие вопросы теории налогового контроля не нашли еще своего окончательного решения, кроме того, проводимая административная реформа выявила потребность в появлении современных научных работ, посвященных переосмыслению теоретико-методологических основ налогового контроля в условиях административных преобразований.

Система подготовки и переподготовки кадров для налоговых органов добилась определенных результатов, однако, по мнению диссертанта, было бы преждевременно говорить о том, что в России окончательно решены основополагающие принципы создания теоретической базы и институциональной структуры подготовки и переподготовки кадров налоговых

органов. Наиболее важными задачами являются: увеличение количества бюджетных мест в вузах и колледжах до фактической потребности налоговых органов в кадрах; снижение текучести кадров; создание системы регулярного повышения квалификации работников; дальнейшее развитие трехуровневой системы переподготовки и повышения квалификации.

В **заключении** подведены итоги диссертационного исследования, сформулированы общие выводы.

**По теме диссертационного исследования опубликованы следующие статьи:**

*Статьи, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК*

1) Садовская Т.Д. Роль и значение административной реформы в сфере налогового контроля // Вестник ТГУ. – 2006. - № 6. – С. 32-38 (0,58 п.л.)

*Статьи, опубликованные в сборниках по материалам научных конференций*

2) Садовская Т.Д. Совершенствование законодательного регулирования учета налогоплательщиков в Российской Федерации // Новое в российском законодательстве. Сборник научных статей / Под ред. Л.Ю. Михеевой. – Барнаул: Аз Бука, 2002. - С. 90-96 (0,4 п.л.).

3) Садовская Т.Д. Этапы становления и развития административной реформы в России // Актуальные проблемы права России и стран СНГ-2005 г. Материалы VII международной научно-практической конференции 7-8 апреля 2005 г.– Челябинск, 2005. Часть 3. - С. 106-110 (0,3 п.л.).

4) Садовская Т.Д. Совершенствование правового статуса налоговых органов в условиях административной реформы // Актуальные проблемы российского права. XXI век: Материалы межвузовской научно-практической конференции (Курган, ноябрь 2005 г.). – Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2005. - С. 164-168 (0,3 п.л.).

5) Садовская Т.Д. Налоговый контроль // Актуальные проблемы российского права. XXI век: Материалы межвузовской научно-практической конференции (Курган, ноябрь 2005 г.). – Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2005. - С. 168-177 (0,62 п.л.).

6) Садовская Т.Д. Проблемы совершенствования правового регулирования административно-правового статуса налоговых органов в условиях административной реформы // Проблемы совершенствования государственного устройства Российской Федерации: Материалы межрегиональной научно-практической конференции. – Тюмень: Изд-во ТГУ, 2006. – С. 148-156 (0,56 п.л.).

7) Садовская Т.Д. Реальность обеспечения прав крупнейших налогоплательщиков в Российской Федерации // Обеспечение прав и свобод человека и гражданина: Сборник статей по итогам международной научно-практической конференции. Тюмень, 17-19 ноября 2005 г. / Под ред. Г.Н. Чеботарева: в 5 ч. Ч. 3. – Тюмень: Изд-во ТГУ, 2006. – С. 60-64 (0,43 п.л.).

8) Садовская Т.Д. Теоретико-правовые основы налогового контроля в условиях административной реформы // Актуальные проблемы права России и стран СНГ-2006 г.: Материалы VIII международной научно-практической конференции 30-31 марта 2006 г. – Челябинск: Изд-во ООО «Полиграф-Мастер». - Ч.1. - 2006. - С. 376-379 (0,23 п.л.).

9) Садовская Т.Д. Правовое регулирование налогового контроля в РФ // Право и государство: приоритеты XXI века: сборник статей по материалам Всероссийской научной конференции. Барнаул. 29-30 сентября 2006 г. – Барнаул, 2007. – С. 39-41 (0,2 п.л.).

Подписано в печать 09.03.2007. Тираж 100 экз.  
Объем уч.-изд. л. Формат 60×84/16.

Издательство Тюменского государственного университета  
625000, г. Тюмень, ул. Семакова, 10.  
Тел./факс (3452) 45-56-60, 46-27-32.