

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение  
высшего образования  
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

*На правах рукописи*

Адвокатова Алена Станиславовна

# НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В УСЛОВИЯХ МОДИФИКАЦИИ ОТНОШЕНИЙ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ И НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

АВТОРЕФЕРАТ  
диссертации на соискание ученой  
степени кандидата экономических наук

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
Гончаренко Любовь Ивановна

Москва – 2019

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать учёные степени кандидата наук, учёные степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоится 02 октября 2019 г. в 10.00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.109 по адресу: Ленинградский проспект, д. 51, корп. 1, аудитория 1001, Москва.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д. 49, комн. 200, ГСП-3, Москва, 125993 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: [www.fa.ru](http://www.fa.ru).

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Гончаренко Л.И., д.э.н., профессор;  
заместитель председателя – Попков С.Ю., д.э.н., доцент;  
учёный секретарь – Тюрина Ю.Г., д.э.н., доцент;

члены диссертационного совета:

Караев А.К., д.техн.н., профессор;  
Киреева Е.Ф., д.э.н., профессор;  
Куцури Г.Н., д.э.н., доцент;  
Ларина С.Е., д.э.н., профессор;  
Мандрощенко О.В., д.э.н., доцент;  
Пансков В.Г., д.э.н., профессор;  
Пинская М.Р., д.э.н., доцент;  
Цепилова Е.С., д.э.н., доцент.

Автореферат разослан 24 июня 2019 г.

Учёный секретарь  
диссертационного совета Д 505.001.109,  
д.э.н., доцент

Тюрина Юлия Габдрашитовна

## **I ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ**

**Актуальность темы исследования.** Реализация задач государственного регулирования экономики как объективной необходимости во многом зависит от бюджетных возможностей финансирования социально-экономических проектов, а также от активного использования государством инструментов воздействия на интересы хозяйствующих субъектов. Важнейшую роль при этом играют налоги. Беспрецедентные объемы информационных потоков, развитие технологий аналитической обработки больших данных расширяют возможности налогового администрирования по обеспечению доходами бюджеты бюджетной системы, в том числе через выявление налоговых нарушений и воздействие на поведение участников налоговых отношений. При этом изменение условий хозяйственной деятельности во внутринациональном и международном аспектах, цифровые технологии порождают и дополнительные налоговые риски государства и налогоплательщиков, а также обуславливают необходимость выстраивания принципиально новых отношений в налоговой сфере.

Все это привносит актуальность в содержание традиционных в науке категорий и дефиниций, в частности, контрольной функции, налогового контроля, что предопределяет важность развития теоретических подходов к трактовке этих понятий и их характеристике. Активно формируются концептуально новые подходы к организации и методическому обеспечению налогового контроля в условиях взаимного влияния поведения участников налоговых отношений.

Развитие теоретических положений и аналитическое обобщение практики применения новых инструментов налогового контроля создают основу для научного обоснования комплекса мер, направленных на повышение результативности налогового контроля при активной имплементации информационных технологий в деятельность налоговых органов и налогоплательщиков, а также на реализацию новых трендов взаимодействия субъектов налоговых отношений с применением риск-ориентированного подхода в налоговом контроле уполномоченных государственных органов и налоговом риск-менеджменте у налогоплательщиков.

Таким образом, актуальность темы диссертации обусловлена необходимостью углубления теоретического исследования содержания и организации налогового контроля, предопределенной модификацией отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками в условиях транспарентности информационного поля и технологий обработки больших данных, усложнения хозяйственных операций и международных связей, а также важностью совершенствования механизма реализации новой траектории развития многогранности налогового контроля.

**Степень разработанности темы исследования.** Настоящее исследование основано на изучении теоретического наследия российских и зарубежных

экономистов С.Ю. Витте, А. Смита, А.А. Исаева, Дж. Стиглица, Э. Селигмана, Н.И. Тургенева, И.И. Янжула, Е.В. Балацкого, И.В. Горского, К.С. Григорьевой, В.Г. Князева, В.В. Коровкина, В.Г. Панскова, В.М. Пушкаревой, И.Х. Озерова, А.А. Соколова, Т.В. Юткиной, И.Л. Юрзиновой и многих др. по вопросам роли налогов в формировании бюджетов бюджетной системы, функций налогов, роли и принципов налогового контроля.

В основу работы положены также научные труды П.М. Годме, Б.Х. Алиева, А.В. Аронова, А.В. Брызгалина, Д. Брюммерхоффа, В.П. Вишневого, Е.Н. Евстигнеева, И.А. Майбурова, А.Б. Паскачева, А.П. Починка, Л.А. Савченко, М.В. Романовского, Д.Г. Черника, С.Д. Шаталова, Е.С. Цепиловой и др., в которых исследована специфика отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Проблемам организации налогового контроля с учетом выявления налоговых рисков посвящены труды С.В. Барулина, А.В. Варнавского, Н.Г. Вишневской, В.А. Кашина, Н.П. Мельниковой, М.Р. Пинской, О.С. Семеновской и др.

Методология, формы и инструментарий проведения налогового контроля находят отражение в трудах Е.С. Вылковой, Л.И. Гончаренко, А.З. Дадашева, Т.А. Ефремовой, В.А. Красницкого, Ю.М. Крохиной, И.И. Кучерова, О.А. Мироновой, М.В. Мишустина, Н.Н. Нестеровой, О.А. Ногиной, К.В. Новоселова, С.Г. Пепеляева, А.В. Терзиди, Ф.Ф. Ханафеева, Д.М. Щекина и др.

Вместе с тем динамичное развитие налоговых отношений и трансформация информационно-коммуникационных электронных технологий детерминируют необходимость теоретического обоснования направлений актуализации архитектуры налогового контроля в новых условиях и разработки практических предложений по совершенствованию форм и методов проведения налогового контроля в контексте модификации моделей поведения налоговых органов и налогоплательщиков с целью обеспечения доходов бюджетов бюджетной системы страны и создания комфортных условий для предпринимательской деятельности.

**Целью диссертационной работы** является решение научной задачи развития теории налогового контроля как основы формирования новых методических подходов к организации налогового контроля, а также разработки практических предложений по повышению его результативности в условиях модификации отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Для достижения поставленной цели в работе определены следующие **задачи**:

1) раскрыть новое экономическое содержание дефиниций «контрольная функция налогов» и «налоговый контроль» в условиях расширения информационных потоков и цифровых технологий обработки данных;

2) определить модели поведения налогоплательщиков и налоговых органов, их взаимосвязь, а также влияние на характер налогового контроля и развитие вектора взаимодействия субъектов налоговых отношений;

3) обосновать роль налогового контроля как источника новых налоговых рисков государства и налогоплательщиков, а также возможности в управлении ими;

4) исследовать актуальные тренды развития налогового контроля в условиях изменения характера отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками;

5) выявить пути решения проблем организационного и методического характера при проведении камеральных и выездных налоговых проверок на основе анализа эволюции этих форм налогового контроля;

б) разработать меры по повышению результативности налогового контроля, детерминированные модификацией отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками.

**Объектом исследования** является совокупность экономических отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками в условиях развития современной концепции налогового контроля.

**Предметом исследования** являются теоретическое, организационно-управленческое и методическое содержание налогового контроля в условиях модификации отношений налоговых органов и налогоплательщиков.

**Область исследования.** Диссертация по своему содержанию, предмету и примененным методам исследования соответствует пунктам 2.6. «Теория построения бюджетной и налоговой системы», 2.23. «Государственный контроль налоговых правонарушений» Паспорта научной специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит (экономические науки).

**Методология и методы исследования.** Методологическая основа диссертации сформирована на основе философских и общенаучных принципов (объективности, системности, всесторонности, единства теории и практики). В качестве научного инструментария в исследовании применялись общенаучные методы - общелогические, эмпирического познания, а также частно-научные методы: категориальный, структурный, сравнительных сопоставлений, статистических группировок, экспертных оценок.

**Теоретическую базу исследования** составили труды зарубежных и отечественных ученых, материалы научно-практических конференций, симпозиумов, форумов, посвященные проблемам развития налогового контроля.

**Нормативно-институциональную основу исследования** составили: нормативные правовые акты Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, методические материалы Федеральной налоговой службы (далее - ФНС России).

**Информационную базу исследования сформировали** статистические и аналитические данные Федеральной службы государственной статистики (Росстата), Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), справочно-аналитические материалы и статические данные Министерства финансов Российской Федерации (Минфина России), ФНС России.

При исследовании использовались информационные ресурсы сети Интернет и ресурсы электронных библиотечных систем.

**Научная новизна** диссертационной работы заключается в развитии теории налогового контроля как основы методического и организационного обеспечения реализации концепции взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов в условиях расширения цифровых технологий.

**Положения, выносимые на защиту:**

1) Предложена дополнительная аргументация теоретического представления о наличии контрольной функции налогов с авторским подходом к определению ее экономического содержания. В результате выдвинута гипотеза о расширении наполнения контрольной функции налогов в условиях развития информационных технологий (обобщение информационных потоков, управление большими данными, мониторинг информационных систем, транспарентности хозяйственных процессов), а именно в части мониторинга деятельности хозяйствующих субъектов с целью обеспечения исполнения налоговых обязательств перед государством (С. 21-30).

2) Доказано, что по мере эволюции форм отчуждения от прямого открытого характера до самоначисления возрастает важность такого института принуждения, как налоговый контроль при изменении его методов от индивидуально-произвольного до институционально-структурированного (С. 16-20).

3) Систематизированы факторы, влияющие на формирование и развитие моделей поведения участников налоговых отношений: состояние бюджетов бюджетной системы страны как отражение комплекса экономических связей, включая международное сотрудничество; стабильность налогового законодательства; целеполагание; критическая оценка индивидуальных возможностей использования той или иной модели поведения. Дана характеристика и классификация моделей поведения налоговых органов, налогоплательщиков, а также моделей налогового контроля (С. 31-43).

4) Составлена бинарная матрица взаимообусловленности моделей поведения субъектов налоговых отношений, их эволюции, изменения подходов к формированию моделей налогового контроля с последующим ее развитием в карте адаптивности проведения контрольных мероприятий, исходя из риск-характеристики налогоплательщиков по АСК НДС-2 (С. 43-44).

5) Доказано, что развитие налогового контроля в новом информационном поле предопределяет его трансформацию в фактор снижения налоговых рисков участников

налоговых отношений через их взаимодействие по типу партнерской модели (С. 53-65).

б) Актуализированы, систематизированы и охарактеризованы принципы и направления развития налогового контроля исходя из целеполагания и ориентации налогового администрирования на более широкий охват достижений и компетенций в различных сферах в условиях цифровизации экономических и управленческих процессов (С.74-81).

7) Определен ряд институциональных мер повышения результативности контрольных действий с обоснованием их обеспечительного характера и направленности на улучшение взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков. При этом показан отход от доктрины внутринационального характера налогового контроля, а также значение интеграции и повышения уровня аналитической обработки различных источников информации (С. 125-128; 135-139).

**Теоретическая значимость диссертации** заключается в том, что в работе представлены положения и выводы, которые вносят определенный вклад в приращение научного знания в области общей теории налогов и налогового администрирования. К элементам развития теории относятся:

- аргументация авторской позиции о наличии контрольной функции налогов с выделением двух уровней ее содержательного наполнения – микроуровня и макроуровня, сформированные под влиянием развития информационных технологий и отношений налогоплательщиков и государства;

- классификация моделей поведения налоговых органов и налогоплательщиков и определение их взаимосвязи с характеристиками налогового контроля в контексте реализации концепции взаимодействия субъектов налоговых отношений;

- расширение теоретических представлений о многогранности налогового контроля (экономический, управленческий и организационный аспекты);

- обоснование двойственного характера налогового контроля как источника налоговых рисков государства и налогоплательщиков и как фактора их снижения;

- систематизация принципов развития налогового контроля в условиях цифровизации экономических и управленческих процессов с реализацией их в партнерской модели взаимодействия субъектов налоговых отношений и их содержательная характеристика;

- выделение этапов эволюции функционального содержания камеральных проверок как отражение изменения характера информационных потоков, технологических возможностей их обработки, развития риск-менеджмента с усилением роли аналитической составляющей в их проведении;

- уточнение содержательного наполнения выездного налогового контроля через призму модификации отношений налоговых органов и налогоплательщиков по

этапам его эволюции, выделенным на основе предложенных критериев (организационный, методологический, информационный и методический).

**Практическая значимость проведенного исследования** заключается в определении дальнейших направлений развития налогового контроля в условиях цифровизации, в разработке методической поддержки контрольных мероприятий в ходе реализации всех форм налогового контроля, а также в обосновании авторских обеспечительных мер достижения результативности налогового контроля:

- предложен ряд изменений в регламент взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков по итогам автоматического этапа камерального контроля с применением АСК НДС-2, а также механизма корректировки счетов-фактуры и налоговых деклараций по НДС;

- разработана карта адаптивности рекомендаций по проведению контрольных мероприятий (очередности и глубины) с моделями поведения налогоплательщиков и налоговых органов исходя из риск-характеристики налогоплательщиков по АСК НДС-2;

- выделены обеспечительные меры по предварительному, текущему и последующему налоговому контролю как отражение модификации отношений налоговых органов и налогоплательщиков в условиях цифровизации;

- предложен алгоритм применения в отношении налогоплательщиков, использующих модель агрессивного поведения, института расширенного информационного взаимодействия без преференций в виде права на получение мотивированного мнения налогового органа.

**Степень достоверности, апробация и внедрение полученных результатов.**

Достоверность результатов проведенного научного исследования подтверждается корректным использованием в работе действующих нормативных правовых актов, теоретических положений в области налогового контроля, применением современных методов исследования, используемых в профильных работах как отечественными, так и зарубежными учеными.

Основные положения и результаты исследования опубликованы и апробированы в установленном порядке, доложены и получили одобрение на научно-практических конференциях: на VII Международной научно-практической конференции молодых ученых и студентов «Актуальные проблемы налоговой политики» (Москва, Финансовый университет, 9 апреля 2015 года); на Международной научно-практической конференции «Национальная безопасность: стратегические приоритеты и система обеспечения» (г. Пермь, Пермский государственный национальный исследовательский университет, 28 апреля 2016 года); на III Международном Конгрессе молодых ученых по проблемам устойчивого развития «Диалог налоговых органов и бизнеса: возможности и барьеры развития налогового администрирования» (Москва, Финансовый университет,



20 мая 2017 года); на Международной конференции молодых ученых-экономистов «Развитие современной экономики России» (Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский государственный университет, 20 апреля 2017 года); на Международной конференции молодых ученых-экономистов «Развитие современной экономики России» (Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский государственный университет, 21 апреля 2018 года); на круглом столе «Актуальные проблемы налоговой системы в условиях цифровой экономики» (Москва, Финансовый университет, 9 апреля 2018 года); на IX Международном симпозиуме «Теория и практика налоговых реформ» (г. Калининград, Балтийский федеральный университет им. И. Канта, 2–9 июля 2017 года).

Ряд научных результатов исследования использованы при выполнении научно-исследовательских работ по Государственному заданию на 2018 год по теме: «Разработка методологических подходов к оценке налоговой базы при оказании иностранными компаниями электронных услуг на территории Российской Федерации» (Государственное задание, приказ Финуниверситета от 12.04.2018 № 0838/о), а также по заказу ФНС России в 2015-2017 гг. по темам: «Разработка подходов по экономико-математическому моделированию налогового потенциала Российской Федерации на основе данных о социально-экономическом развитии по зарплатным и имущественным налогам и страховым взносам» (Заказчик - Федеральная налоговая служба, государственный контракт № 5-7-02/201 от 13.11.2017); «Разработка комплексной оценки эффективности деятельности Федеральной налоговой службы с использованием системы ключевых показателей (подразделений и отдельных сотрудников по направлениям деятельности)» (Заказчик - Федеральная налоговая служба, государственный контракт № 5-07-02/149 от 01.10.2015); «Исследование функционально-организационной модели развития налоговых администраций зарубежных стран в целях повышения эффективности налогового администрирования» (Заказчик - Федеральная налоговая служба, государственный контракт № 5-7-02/131 от 15.09.2014 г.).

Материалы диссертационной работы были использованы при выполнении научно-исследовательской работы по теме: «Разработка проекта Налогового кодекса для государств – участников СНГ, часть III «Налоговое администрирование» в рамках договора от 28.04.2017 № 150-д (Головной Заказчик – Секретариат Совета Межпарламентской Ассамблеи государств – участников Содружества Независимых Государств).

Результаты диссертационной работы использовались в практической деятельности Управления оперативного контроля ФНС России при подготовке заключений на законопроекты, а именно были учтены при составлении записки ФНС России для направления в Министерство экономического развития Российской Федерации о нецелесообразности включения положений о контроле и

надзоре за применением контрольно-кассовой техники в проект федерального закона «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации».

Результаты диссертации используются Департаментом налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в преподавании учебных дисциплин по программе бакалавриата: «Налоги и налоговая система Российской Федерации», «Налогообложение организаций», «Налоговое администрирование»; по программе магистратуры «Налоговое администрирование и контроль: новая идеология и современные формы реализации», «Налоги и налоговое администрирование», «Налоговые риски в системе риск-менеджмента».

Внедрение результатов подтверждено соответствующими документами.

**Публикации.** По теме диссертации опубликовано 10 научных работ общим объемом 7,44 п.л. (авторский объем 7,0 п.л.), из них 6 работ общим объемом 5,74 п.л. (авторский объем 5,3 п.л.), опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

**Структура и объем диссертации.** Цель, задачи и методы исследования определили структуру и объем работы. Диссертация состоит из введения, трёх глав, детализированных на 7 параграфов, заключения, списка литературы, включающего 173 наименования. Текст диссертации изложен на 229 страницах, включает 9 приложений, 17 таблиц, 25 рисунков.

## II ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Исходя из целей и задач исследования в диссертации рассмотрены пять основных групп вопросов.

*Первая группа вопросов связана с раскрытием содержания контрольной функции налогов, ее взаимосвязи с налоговым контролем в условиях цифровизации экономики.*

Налоги – неотъемлемый институциональный элемент рыночной экономики. Доля налоговых доходов в доходах консолидированного бюджета Российской Федерации в 2018 году достигла 77% (в 2017 – 63%; в 2016, 2015 гг.– 58%; в 2014, 2013 гг. – 54%; в 2012 г.- 55%; в 2011 г. – 54; в 2010 г. – 56%). Налоговый метод мобилизации доходов основывается на принудительном изъятии части доходов хозяйствующих субъектов и населения, формы и методы которого находят отражение в праве. Ретроспективный анализ форм и методов принудительного изъятия налогов показал их эволюционную трансформацию от прямого открытого характера отчуждения (например, полюдые), к обязательности самостоятельной уплаты (в натуральной форме через откупы, в денежной через - банки), в том числе на основе декларации, и, наконец, к самоначислению. Самостоятельное исчисление и уплата

экономическим агентом налоговых платежей не отменяет того факта, что уплата осуществляется тем не менее посредством отчуждения дохода налогоплательщика. Если не будет зафиксирован факт осуществления налогового платежа, то в силу императивности налогов действует вариант *принудительного* взыскания, в том числе через судебные решения.

По мере усложнения хозяйственных связей и развития государства возрастала важность такого института принуждения как налоговый контроль с изменением его методов от индивидуально-произвольного (в т.ч. с участием откупщиков) до институционально-структурированного (специализированные уполномоченные государственные институты).

Меры принуждения имеют не только правовую форму, но и экономическое основание. В диссертационной работе исследован вопрос о контрольной функции налогов как отражении их экономической сущности во взаимосвязи с налоговым контролем как видом субъективной деятельности государства.

Анализ различных позиций российских экономистов относительно наличия у налогов контрольной функции и содержания данной функции позволил автору сделать ряд выводов. Во-первых, контрольная функция имманентно присуща налогам. Во-вторых, контрольная функция появилась позже появления самих налогов (в отличие от фискальной функции). В-третьих, выдвинута научная гипотеза об эволюции содержательного наполнения контрольной функции налогов под воздействием развития информационных и цифровых технологий. В-четвертых, обоснована необходимость и целесообразность рассмотрения содержания контрольной функции налогов применительно к двум уровням: микроуровню и макроуровню.

В экономической литературе преобладает рассмотрение контрольной функции налогов на микроуровне, когда ее содержание интерпретируется как возможность для государства при помощи налогов отслеживать ход финансово-хозяйственной деятельности организаций и граждан. Следует отметить, что в рыночной экономике государство не вмешивается напрямую в финансово-хозяйственную деятельность отдельных хозяйствующих субъектов, в т.ч. в формирование потоков налоговых платежей этих субъектов. Однако установление государством общих правил формирования и предоставления статистической, аналитической и налоговой отчетности оказывает определенное воздействие на информационное отражение денежных потоков в целях последующего налогового контроля. На этой основе органы налогового контроля получают картину финансовой деятельности хозяйствующих субъектов как основы формирования налоговых платежей в бюджет. Непосредственный же контроль за движением финансовых потоков происходит в рамках процедур налогового контроля.

Принципиально иной подход к раскрытию экономического содержания контрольной функции налогов прослеживается применительно к макроуровню. Налоговые поступления в этом случае выступают индикатором адекватности состояния существующей в стране налоговой системы потребностям государства в реализации возложенных на него обществом функций, а также индикатором необходимости корректировки векторов развития экономики в различных аспектах (по видам деятельности, отраслям, территориям и т.д.), совершенствования действующих норм налогового законодательства, а в ряде случаев - подготовки налоговой реформы.

Проведенное исследование содержания контрольной функции налогов, а также различных взглядов российских экономистов на налоговый контроль позволило обосновать вывод о налоговом контроле как форме практической реализации контрольной функции в субъективной деятельности государства. В диссертационной работе выделены три аспекта налогового контроля, отражающие его комплексность и многогранность как субъективной деятельности органов исполнительной власти, показана их взаимосвязь и взаимообусловленность, что отражено на рисунке 1.



Источник: составлено автором на основе обобщения позиций отечественных ученых о гранях налогового контроля.

Рисунок 1 – Многогранность налогового контроля

Развитие информационных технологий расширяет возможности налоговых органов иметь достоверную картину сформированных у хозяйствующих субъектов финансовых потоков, что создает основу для трансформации взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков. Данная трансформация состоит в переходе от жесткого противостояния (в основе которого лежит конфликт интересов налогоплательщиков и налоговых органов) к формированию партнерских отношений.

Принуждение к неукоснительному соблюдению установленных государством общеобязательных норм налогового законодательства может достигаться мерами не только материального, но и организационного, морального и психологического воздействия, построенными на достижении неотвратимости обнаружения отклонений от требуемого поведения и действий по выполнению налоговых обязательств.

***Вторая группа вопросов посвящена исследованию модификации поведения субъектов налоговых отношений, их взаимосвязи и влияния на характер налогового контроля.***

Объективно присущая противоречивость экономических интересов налогоплательщиков и государства в лице налоговых органов, вытекающая из самой сущности налогов, предопределяет модели их поведения. В диссертационной работе выделены основные факторы выбора модели поведения:

- *конкретная ситуация*, в которой осуществляется деятельность субъектов налоговых отношений (нечеткость и неоднозначность трактовок прописанных норм, наличие противоречивости в формулировках отдельных статей, а также высокий динамизм налогового законодательства);

- *цель*, которую ставят перед собой субъекты налоговых отношений (например, налогоплательщики – минимизация/оптимизация налоговых платежей, а государство - обеспечение поступлений в бюджеты бюджетной системы);

- *критичная оценка возможностей* использования определенной модели поведения (в частности, профессионализм должностных лиц, информационная база и технологии обработки данных, оценка поведения других участников (как по горизонтали, так и по вертикали)).

Ретроспективный анализ позволил выделить основные модели поведения участников налоговых отношений и тренды их изменений. Для налогоплательщиков исходя из критерия уровня риска выделены 2 основные модели поведения: активная и пассивная. Модель активного поведения предполагает ориентацию на принятие относительно высокого уровня налоговых рисков, что реализуется через такие ее формы, как: регулируемых альтернатив; агрессивная; налоговая стратегия. Так, в случае агрессивной формы активной модели поведения не исключено и злоупотребление правом, в том числе через «провокационное» доведение налогоплательщиками на первом этапе мелких сделок до судебного разбирательства.

В модели пассивного поведения были выделены риск-нейтральная и дискретная формы. Для риск-нейтральной формы характерно строгое следование налогоплательщиком всем правилам исчисления и уплаты налогов, установленным действующим законодательством, а при неоднозначности толкования норм - принятие максимально нейтральных решений, в том числе ценой переплаты налоговых платежей. При дискретной форме ограничено применяются активные меры оптимизации налоговых платежей.

Исследование функциональной деятельности налоговых органов позволило выделить три основных модели их поведения: агрессивная (репрессивная и принуждения); либерально-аналитическая и сервисная. Либерально-аналитическая модель охарактеризована как деятельность налоговых органов, predetermined установлением фактов и причин нарушений налогового законодательства. Наконец, сервисная – направлена на создание условий для добросовестного исполнения налоговых обязательств.

На основе обобщения научных и прикладных исследований, опросов бизнеса в диссертационной работе предложена матрица взаимообусловленности применяемых моделей поведения налогоплательщиков и налоговых органов согласно таблице 1.

Таблица 1 – Матрица взаимообусловленности моделей поведения налоговых органов и налогоплательщиков

Модель поведения налогоплательщика		Модель поведения налогового органа			
		Агрессивная		Либерально-аналитическая	Сервисная
		Репрессивная	Принудительная		
Активная	Регулируемые альтернативы	-	+	+++	-
	Агрессивная	+++	-	+	-
	Налоговая стратегия	-	-	+	+++
Пассивная	Риск-нейтральная	-	-	+	+
	Дискретная	-	+	+++	++

Примечание – «+++» – максимальный уровень соответствия; «-» – минимальный уровень соответствия, в т.ч. характерный скорее при индивидуализации субъектов.

Источник: составлено автором с использованием опросов и результатов ежегодного конкурса РСПП и РwC «Премия в сфере корпоративного налогообложения».

Бинарная матрица легла в основу аргументации вывода о взаимном влиянии моделей поведения участников налоговых отношений на применение и характеристику моделей налогового контроля: традиционная, риск-ориентированная; превентивная. Так, использование риск-ориентированной, а также превентивной моделей налогового контроля отражает доминирование таких моделей поведения как рациональная у налогоплательщиков и либерально-аналитическая у налоговых органов с устойчивым трендом к концепции взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков.

***Третья группа вопросов связана с исследованием влияния основных трендов развития налогового контроля в условиях цифровых технологий на модификацию отношений налоговых органов и налогоплательщиков***

Развитие налогового контроля в XXI веке происходит под воздействием таких факторов, как:

– значительное сокращение жизненного цикла бизнеса в силу высокого динамизма экономики нового технологического уклада, соответственно, неустойчивости числа налогоплательщиков;

– ускорение отмирания существующих видов производств, хозяйственной деятельности, что меняет сложившиеся хозяйственные связи и финансовые потоки;

– возникновение новых объектов налогообложения и новых форм доходов, для которых могут быть мало результативны существующие формы, методы и инструменты налогового контроля.

В результате существенно возрастают налоговые риски участников налоговых отношений. В диссертационной работе проанализирован налоговый контроль в единстве двух аспектов: как источник налоговых рисков и как инструмент минимизации налоговых рисков. При этом обоснован вывод о взаимозависимости налоговых рисков налогоплательщиков и налоговых рисков государства. Каждый из субъектов налоговых рисков выступает и источником, и носителем налогового риска. В одних случаях налогоплательщики и налоговые органы становятся носителями налогового риска, имеющего единый источник (например, решения региональных судебных органов различных уровней, изменения налогового законодательства в части условий контроля и т.д.). В других случаях налоговый контроль порождает риски налогоплательщиков, а применяемая модель поведения налогоплательщика ведет к рискам налогового контроля.

Проведенное исследование позволило выделить три эволюционные стадии реагирования налогоплательщиков на риски, порождённые налоговым контролем в условиях динамизма налогового законодательства, что отражено на рисунке 2. Первую стадию можно охарактеризовать как «неопределенность ответных мер». На второй стадии («приспособление») налогоплательщик изыскивает возможности реагирования на принятые изменения в налоговом контроле. На третьей стадии («порядок») осуществляется разработка устойчивых регламентов ответных действий. Аналогична схема реагирования налоговых органов на налоговые риски, вытекающие из действий налогоплательщиков. ФНС России разработаны Основные положения об управлении рисками (определение рисков; порядок составления реестра рисков; оценка рисков; меры по их устранению/смягчению негативных последствий).

Исследование неопределенности как важнейшего фактора возникновения налоговых рисков у налогоплательщиков показало необходимость дальнейшего развития налогового контроля:

– совершенствование методики и технологий налогового контроля, например, реформирование аналитического инструментария выявления недобросовестных налогоплательщиков;

– расширение информационной базы и повышение уровня информационной открытости контрольных мероприятий, например, транспарентности сферы досудебного урегулирования налоговых споров и др.

Примечание - ФНС России разработана Концепция открытости, включающая, в частности, обеспечение понятности нормативно-правового регулирования, государственной политики и программ, разрабатываемых (реализуемых) в ФНС России. Ежегодно публикуется декларация целей и задач с общественным ее обсуждением и экспертным сопровождением.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2 - Стадии реагирования налогоплательщиков на налоговые риски при изменении процедур налогового контроля

Совершенствование налогового контроля в расширяющемся информационном поле с новыми возможностями обработки получаемой информации становится первостепенным условием снижения рисков всех участников налоговых отношений.

Для государства значимыми направлениями могут стать:

– раскрытие налоговых схем с последующим информированием налогоплательщиков о выявленных налоговых схемах, как предупреждение о рисках их использования;

– побуждение налогоплательщиков к самостоятельному правильному и своевременному выполнению налоговых обязательств, как например, через раскрытие критериев риска налоговых проверок;



– повышение качества аналитической деятельности налоговых органов и других обеспечительных мер контрольной деятельности.

В свою очередь повышение результативности налогового контроля приводит к снижению налоговых рисков налогоплательщиков вследствие:

– пресечения возможностей недобросовестных налогоплательщиков по снижению своих налоговых расходов;

– осознания налогоплательщиками неотвратимости выявления налоговых правонарушений и роста негативных финансовых последствий в виде налоговых санкций и пени;

– противопоставления росту налоговой нагрузки как результат обеспечения полного и своевременного поступления налогов в бюджеты бюджетной системы.

Недостаточная реализация потенциала налогового контроля как фактора снижения налоговых рисков обусловлена рядом причин:

– неопределенность формулировок отдельных законодательных норм (а в ряде случаев отсутствия необходимых норм), регламентирующих содержание, организацию и процедуры обеспечения проведения контрольных мероприятий на качественном уровне;

– имеющиеся барьеры по получению достаточной и своевременной информации, в том числе через международные каналы связи;

– недостатки в техническом и информационном обеспечении контрольных мероприятий (излишние запросы малозначимой информации); и др.

Взаимное влияние поведения налоговых органов и налогоплательщиков обладает потенциалом синергетического эффекта и приводит к формированию различных концепций их взаимодействия. В работе выделены доминантная (или патерналистическая) и партнерская концепции, что находит отражение и в изменении модели налогового контроля (от риск-ориентированной к превентивной).

Реализация партнёрской модели взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов предопределила необходимость выделения *принципов развития налогового контроля*, что отражено в таблице 2. В диссертации предложены дополнительные принципы организации налогового контроля и новое содержательное наполнение традиционных.

Реализация предложенных принципов развития налогового контроля позволит обеспечить не только наполняемость доходной части бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, но и создать комфортную среду для предпринимательской инициативы, а также развивать налоговое администрирование сервисной направленности, побуждающего налогоплательщиков к самостоятельному своевременному и полному исполнению налоговых обязательств перед государством.

Таблица 2 - Принципы развития налогового контроля в условиях реализации концепции взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов

Блоки принципов, исходя из сферы применения	Группы декларируемых принципов	Предложенные принципы развития	Дополнительные комментарии по содержанию предложенных принципов развития
Информационно-аналитический	традиционные	Гласности	Открытость информации, в частности, по досудебному разбирательству применения налоговых схем
	дополнительные	Оптимизации информационного поля	-
		Развития аналитического потенциала	-
		Объёмности (три «Д»)	Например, анализ деятельности налогоплательщика не по одной операции или одному налогу, а на основе составленного его портрета, скоринга окружения.
Поведенческо-модельный	традиционные	Предупреждения налогового нарушения (превентивности)	-
	дополнительные	Соблюдения баланса интересов государства и налогоплательщиков	-
		Минимизации налоговых рисков государства	-
		Дифференциации при обеспечении всеобщности и неотвратимости наказания	При обеспечении постоянного мониторинга информации о налогоплательщике контроль может осуществляться в форме налогового мониторинга (крупные и крупнейшие налогоплательщики), по отраслям с выбором типичных представителей («волновой эффект») или отдельных сегментов рынка и т.д.
Качественно-оценочный	традиционные	Принцип недопустимости причинения вреда при проведении мероприятий налогового контроля	-
		Принцип результативности	-

Источник: составлено автором.

***Четвертая группа вопросов направлена на разработку содержательной наполняемости форм налогового контроля в условиях применения информационных технологий и риск-ориентированного подхода к организации налогового контроля.***

Принцип экономии налогообложения в современных условиях проявляется в том числе в снижении затрат на налоговое администрирование со стороны налоговой

службы за счет активного применения автоматизированных контрольных технологий, реинжиниринга процессов администрирования, а со стороны налогоплательщиков – за счет совершенствования порядка составления отчетности, электронного взаимодействия с налоговыми органами и т.д.

В диссертационной работе дан ретроспективный анализ содержания и методики проведения камерального и выездного контроля. В результате обоснована актуальность изменения архитектуры налогового контроля с переносом акцента на камеральный контроль. Определяющими факторами предложены, в частности, рост числа зарегистрированных налогоплательщиков; региональная разбросанность структурных подразделений крупных компаний; региональная и международная миграция бизнеса; укрупнение и дробление бизнеса, расширение электронных технологий реализации товаров.

Условием решения актуальных задач камерального налогового контроля стали изменения в методах его проведения на базе значительных инвестиций в современные информационные технологии, что позволило выделить три этапа эволюции. Исследование методики камерального контроля проводилось в части проверок отчетности по НДС как бюджетообразующего налога с высоким уровнем налоговых рисков для субъектов налоговых отношений на основе выделения двух стадий функционального проведения камерального контроля: автоматизированной и информационно-аналитической.

Проведенный анализ электронного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками по выяснению расхождений по результатам первичного автоматизированного контроля деклараций по НДС показал, что применяемая методика при том, что позволяет на ранних стадиях выявлять налоговые нарушения, вместе с тем привела к повышению уровня административной нагрузки на налогоплательщиков. В работе предложена ее корректировка, в частности, формализация номера счетов-факторов для устранения автотребования с кодом 1, установление лимита материальности на суммы расхождений либо норматива охвата расхождений по МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам и по каждому субъекту Российской Федерации, например, 85%, и др.

Развитие информационно-аналитической составляющей современного камерального налогового контроля в режиме взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками создает основу для добровольно-осмысленного отказа налогоплательщиков от применения схем. В разработанной карте адаптивности рекомендаций по проведению контрольных мероприятий риск-характеристике налогоплательщиков по АСК НДС-2 показана их очередность и глубина во взаимосвязи с моделями поведения участников налоговых отношений.

Таким образом подтверждается авторская гипотеза о налоговом контроле как факторе снижения налоговых рисков налогоплательщиков. «Ранняя диагностика»

применения схем и максимальный охват не только налогоплательщиков, но и совершаемых ими операций позволяет снизить: 1) риски правонарушений у налогоплательщиков; 2) риски проведения комплексных выездных налоговых проверок; 3) риски увеличения административных расходов.

С модификацией отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками произошли также глубинные изменения в роли и механизме выездных налоговых проверок. Ретроспективный анализ был проведен на основе характеристики: 1) организационного подхода к выбору и охвату объектов налогового контроля; 2) применяемой методологии предпроверочного анализа с выбором объекта и определением глубины контроля; 3) информационных источников; 4) методов проведения. При этом выделены четыре этапа в развитии выездного контроля с начала 90-х годов по настоящее время с предложением по дальнейшему совершенствованию методических подходов к определению объектов выездного налогового контроля по следующим направлениям:

1) определение приоритетных направлений анализа, включая отрасли и сектора экономики, виды хозяйственной деятельности, в т.ч. по регионам страны, а также с учетом территорий опережающего развития, свободных экономических зон, наконец, сферы распространения специальных налоговых режимов; обоснование использования методов статистического анализа, как например, метода динамических рядов при анализе ВВП и его составляющих в указанных разрезах;

2) совершенствование информационной базы для анализа и оценки деятельности налогоплательщиков, в т.ч. на основе интеграции различных источников. Уточнение методических подходов к сбору информации для разрабатываемых моделей типовых организаций отдельных отраслей и секторов; к статистическим обследованиям домашних хозяйств; к периодическому проведению выборочных исследований и др.;

3) применение альтернативных методик расчетов одного и того же показателя, основывающихся на различных источниках информации, с последующим сопоставлением полученных результатов расчетов для повышения их достоверности.

Обобщение результатов анализа изменения сферы распространения риск-подхода и применяемых методик в налоговом контроле позволили выявить и охарактеризовать 5 ступеней модификации риск-ориентированной модели налогового контроля исходя из периода появления новых информационных возможностей и инструментов реализации, определив центральным звеном на первой-третьей ступенях субъектный подход (индивидуальная характеристика налогоплательщика на основе развивающихся версий АСК с последующим подключением его бизнес-периметра) к выборке налогоплательщиков для проведения разного уровня и глубины контрольных мероприятий, на четвертой и пятой - объектный подход (оценка модели

поведения, выделение контролируемых отраслей, сфер и сегментов профессиональной деятельности).

Реинжиниринг налогового администрирования на базе развития риск-ориентированных информационных технологий и концепции партнерского взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков обоснованно выразился в признании на законодательном уровне налогового мониторинга. Проведенное исследование сложившейся отечественной практики инициативного применения налогового мониторинга, а также зарубежного опыта позволило сделать вывод о возможности расширения сферы его распространения путем внедрения института принудительного расширенного информационного взаимодействия для крупнейших налогоплательщиков, у которых прослеживается агрессивная модель поведения. При этом предложены следующие ключевые позиции: 1) проектный характер эксперимента; 2) участниками на первом этапе рекомендованы кредитные учреждения как наиболее подготовленные с точки зрения постановки внутреннего контроля, а также характеризующиеся принципиальной однородностью банковских операций, риск-профилей, связанных с бизнес-процессами, наконец, администрируемые одной межрегиональной налоговой инспекцией; 3) безальтернативный принудительный характер доступа к учетной системе; 4) запрет на преференцию, характерную для инициативного перехода на налоговый мониторинг, в виде возможности получения мотивированного мнения налогового органа.

Мотивированное мнение налогового органа в рамках налогового мониторинга является действенным инструментом снижения налоговых рисков как государства, так и налогоплательщиков. Исследование зарубежного опыта позволило выделить два аспекта: 1) характер реализации мотивированного мнения; 2) риски расширения сферы применения мотивированных мнений. Был сделан вывод о целесообразности имплементации опыта нормативного регулирования дифференциации уровня обязательности выполнения выводов, содержащихся в мотивированном мнении, от строго обязательного до информативного. Для избежания риска создания условий недобросовестной страновой конкуренции в рамках экономических союзов с членством России предложено создание совместного реестра соглашений, заключаемых в странах-участниках, включая соглашения по трансфертному ценообразованию, с последующей их профессиональной оценкой специально созданным институтом.

Развитие налогового мониторинга рассматривалось и в контексте наделения полномочиями по подготовке мотивированных мнений межрегиональных налоговых инспекций по крупнейшим налогоплательщикам (с синхронизацией критериев отнесения налогоплательщиков к крупнейшим и критериев применения налогового мониторинга), а также представление права налоговым консультантам (крупным консалтинговым фирмам) обращаться в налоговые органы за мотивированным

мнением методологического характера относительно сложных и неоднозначно решаемых вопросов, касающихся не одного налогоплательщика (крупного и среднего), получающих услуги в данной компании и не подходящих по действующим критериям к участникам налогового мониторинга.

***Пятая группа вопросов связана с обоснованием значения и содержательной наполняемости инструментов обеспечительного характера, направленных на повышение результативности налогового контроля при реализации тренда взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков.***

Расширение масштабов внедрения цифровых технологий в работу налоговых органов является важнейшим фактором совершенствования их контрольных действий. При этом возникает потребность в изменении методических аспектов реализации тех мер, которые обеспечивают повышение результативности налогового контроля, в том числе в контексте развития моделей взаимодействия участников налоговых отношений. Среди них в работе предложены и исследованы: регистрация налогоплательщиков как превентивная обеспечительная мера; внедрение контрольно-кассовой техники (далее – ККТ) как обеспечительная мера оперативного налогового контроля; досудебное урегулирование налоговых споров и внутренний аудит налоговых органов как последующие обеспечительные меры.

Из опыта 55 зарубежных налоговых администраций стран OECD по комплексному процессу регистрации для налогоплательщиков следует, что выделяются четыре важных вопроса: уровни возможностей регистрации, комплексность межведомственных подходов, управление идентификацией и межгосударственная идентичность. Потенциально организации могут создаваться для целей встраивания в схемы уклонения от налогообложения, получения необоснованной налоговой выгоды, чему и требуется поставить барьеры уже в процессе регистрации.

Повышение значения процедуры регистрации как обеспечительной меры представлено через создание условий для идентификации хозяйствующих структур всеми субъектами налоговых отношений в контексте развития конкурентной среды. Позитивно оценены принятые меры: передача регистрации юридических лиц (кроме некоммерческих организаций) в полномочия налоговых органов; введение упрощенного (внесудебного) порядка исключения организаций из реестра; расширение критериев, по которым возможен отказ от регистрации/перерегистрации организаций.

Важнейшей обеспечительной мерой эффективного налогового контроля «самозанятых» является особый порядок их учета с использованием мобильного приложения без предоставления налоговой отчетности, что рассматривается как элемент реализации концепции партнерства субъектов налоговых отношений. Расширение географии эксперимента по введению налога на профессиональный

доход предложено осуществлять в тех регионах, где отмечалось большая активность по добровольной регистрации, что позволит адаптировать опыт и одновременно совершенствовать схожий по конструкции методический инструментарий регулирования применения ККТ.

Проведенный авторский анализ содержания комплекса мер, связанных с внедрением и использованием ККТ, а также налогового мониторинга позволил обосновать вывод о целесообразности введения в НК РФ такой формы налогового контроля как текущий (оперативный) налоговый контроль. При этом признать налоговый мониторинг и контроль применения ККТ его разновидностями. Тем самым на контроль применения ККТ станет возможным распространение общих начал и принципов организации налогового контроля, установленных в НК РФ.

В диссертационной работе предложено выделить три уровня контроля исходя из характеристики налогоплательщиков по масштабам деятельности. Субъектами первого уровня определены налогоплательщики сегмента малого предпринимательства, основной формой контроля которых должен стать налоговой контроль на основе обеспечительных мер, прежде всего с использованием программного комплекса АСК «ККТ». По субъектам второго уровня - среднему и крупному предпринимательству - контроль предложено строить исходя из риск-ориентированного подхода к выбору обеспечительных мер контроля или традиционных форм (выездные и камеральные проверки). Субъектами третьего уровня определены крупнейшие налогоплательщики, основной формой налогового контроля которых рассматривается налоговый мониторинг. Предложенный подход направлен на оптимизацию затрат участников налоговых отношений при обеспечении результативности контрольных действий налоговых органов.

В работе также доказана необходимость законодательного закрепления такой формы налогового контроля как текущий (оперативный) налоговый контроль с соответствующими нормами, регулирующими его процедуры, права и ответственность сторон. Выездные и камеральные проверки по сути являются последующим контролем, т.к. осуществляются на базе уже сформированных налоговых деклараций и документов. Оперативный же контроль проводится в отношении текущих операций фактически в режиме реального времени. Прямо не вмешиваясь в деятельность хозяйствующего субъекта, контроль применения ККТ и налоговый мониторинг как предложенные разновидности оперативного налогового контроля способны оказать косвенное позитивное влияние на налоговую дисциплину и должную осмотрительность при совершении операций.

Досудебное урегулирование налоговых споров в диссертации отнесено к мерам последующего обеспечительного характера, т.к. происходит: 1) преодоление коллизий по итогам проведения налогового контроля, в том числе вследствие несовершенства налогового законодательства; 2) выработка единой позиции налоговых органов

относительно сложных операций или событий; 3) закрепление в законодательстве норм по защите прав и законных интересов налогоплательщиков, например, введение института апелляционного обжалования и др.

Предложены следующие направления развития методических подходов досудебного урегулирования: мониторинг с последующим аналитическим обобщением судебной практики разрешение споров по ранее рассмотренным в досудебном порядке обращениям (жалобам); обобщение опыта применения досудебного порядка в налоговых органах на региональном уровне; выявление и анализ типичных причин возникновения жалоб, рассматриваемых в досудебном порядке; запросы межрегиональных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам по процедуре рассмотрения жалоб; методическая деятельность; апелляционные жалобы. В результате будут созданы условия для предотвращения налоговых споров за счет сокращения потенциальных причин их возникновения; оперативности разрешения налоговых споров при неконфронтационном подходе (клиентоориентированность); мотивации налогоплательщиков к внесудебному разрешению налоговых споров, включая совершенствование информирования налогоплательщиков о преимуществах процедуры досудебного урегулирования налоговых споров.

### **III ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

В рамках проведённого исследования уточнены и теоретически обоснованы положения в части контрольной функции налогов, ее экономического содержания и связи с налоговым контролем, а также в части моделей поведения субъектов налоговых отношений, факторов их формирования, изменений и взаимозависимости. Выделены основные задачи и тренды налогового контроля, в том числе на основе предложенных принципов его развития в условиях расширения цифровизации экономических процессов.

Ретроспективный анализ изменений в камеральном и выездном налоговом контроле позволил показать наличие его связи с модификацией отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами, в том числе как отражение углубленного проникновения аналитических информационных технологий и риск-ориентированного подхода в контрольной деятельности, а также предложить корректировку методических приемов проведения контрольных мер в контексте реализации концепции партнерского взаимодействия участников налоговых отношений.

Сформулированный в диссертации комплекс практических рекомендаций позволит создать основу повышения качества контрольной деятельности налоговых органов при обеспечении комфортных условий предпринимательства.



#### IV СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

##### *Коллективные монографии:*

1. Адвокатова, А.С. Развитие контроля применения организациями налоговых инструментов социальной поддержки граждан: параграф 4.1 коллективной монографии «Налоговый инструментарий обеспечения социальной поддержки граждан в условиях экономической нестабильности» / А.С. Адвокатова и др. – М.: РУСАЙНС, 2016. – С. 119-128. (0,7 п.л.).

2. Адвокатова, А.С. Оценка эффективности налоговых льгот в муниципальных образованиях: параграф 2.3 коллективной монографии «Оценка эффективности налоговых льгот» / А.С. Адвокатова, Л.И. Гончаренко, Ю.В. Малкова и др. – М.: РУСАЙНС, 2017. – С. 56-59. (0,3 п.л.).

##### *Публикации в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России:*

3. Адвокатова, А.С. Новый порядок применения контрольно-кассовой техники: реальность и перспективы / А.С. Адвокатова, А.А. Батарин, А.А. Сорокин // Налоговая политика и практика. – 2016. – № 2 (158) февраль. – С. 30-35. (0,69 /0,45 п.л.).

4. Адвокатова, А.С. Налоговый контроль применения налоговых льгот и освобождений при реализации мер социальной поддержки населения / А.С. Адвокатова // Экономика. Налоги. Право. – 2016. – № 2. – С. 151-158. (1,0 п.л.).

5. Адвокатова, А.С. Современные формы налогового контроля как инструмент обеспечения бюджетной устойчивости / Л.И. Гончаренко, А.С. Адвокатова // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 6 (36) – 2016, ноябрь-декабрь. Часть II. – С. 129-135. (0,8 /0,6 п.л.).

6. Адвокатова, А.С. Взаимосвязь моделей поведения налогоплательщиков и налогового контроля / А.С. Адвокатова // Экономика. Налоги. Право. – 2017. Том 10. – № 5. – С. 148-157. (1,25 п.л.).

7. Адвокатова, А.С. Развитие моделей налогового контроля как фактора снижения уровня теневых экономических процессов в условиях цифровизации / А.С. Адвокатова // Экономика. Налоги. Право. – 2018. Том 11. – № 5. – С. 136-145. (1,2 п.л.).

8. Адвокатова, А.С. Развитие налогового контроля как проявление объективной контрольной функции налогов / А.С. Адвокатова // Инновационное развитие экономики. – 2018. – № 6 (48) – 2018, ноябрь-декабрь. Часть II. – С. 109-116. (0,8 п.л.).

*Публикации в других научных изданиях:*

9. Адвокатова, А.С. Особенности и перспективы развития горизонтального мониторинга в России / А.С. Адвокатова // Национальная безопасность: стратегические приоритеты и система обеспечения: материалы Международной научно-практической конференции (Пермь, 28 апр. 2016 г.); отв. ред. Н.В. Голохвастова. – Пермь: АНО ВПО «Прикамский социальный институт», 2016. – С. 178-184. (0,4 п.л.).

10. Адвокатова, А.С. Некоторые аспекты налогового мониторинга как инструмента налогового администрирования [Электронный ресурс] / А.С. Адвокатова // Актуальные проблемы налоговой политики: сб. ст. участников VII Междунар. науч. практ. конф. молодых ученых и студентов; сост. Е.Ф. Киреева. – Минск: БГЭУ, 2015. – С. 120-124. – Режим доступа: <http://edoc.bseu.by:8080/handle/edoc/18148> (Дата обращения: 03.04.2016). (0,3 п.л.).