

Современное право и управление **Modern law and administration**

УДК 336.225.673

Организационные принципы контроля в налоговой сфере Российской Федерации ¹

Цвилий-Букланова Анна Александровна

Академия управления МВД России; Россия, 125993, г. Москва, ул. Зои и
Александра Космодемьянских, д. 8.

Кафедра организации финансово-экономического, материально-технического
и медицинского обеспечения, доцент кафедры, кандидат юридических наук,
подполковник полиции, AnnTsviliy@mail.ru

Аннотация. В статье исследуются нормы Налогового кодекса Российской Федерации, посвященные институту налогового контроля. Основываясь на доктринальных источниках, а также анализе законодательства и практике его применения, автор обосновывает потребность выделения и законодательного закрепления основных организационных принципов налогового контроля, раскрывает содержание каждого из предложенных принципов.

Ключевые слова: налоговый контроль; правовые принципы налогового контроля; организационные принципы налогового контроля; камеральные налоговые проверки; выездные налоговые проверки; экономическая целесообразность; планомерность; превентивность; эффективность.

Organizational principles of control in the tax sphere of the Russian Federation

Anna Tsviliy-Buklanova

Management Academy of the Ministry of the Interior of Russia; Russia, 125993,
Moskva, ul. Zoi i Aleksandra Kosmodem'yanskikh, d. 8.

Department of Organization of financial and economic, material and
technical and medical support, Associate Professor, PhD in Law, Lieutenant
Colonel of Police, AnnTsviliy@mail.ru

¹ Статья по специальности 12.00.04 Финансовое право; налоговое право; бюджетное право

Annotation. The article examines the norms of the Tax code of the Russian Federation, dedicated to the institution of tax control. Based on doctrinal sources, as well as analysis of legislation and practice of its application, the author substantiates the need for the allocation and legislative consolidation of the basic organizational principles of tax control, reveals the content of each of the proposed principles.

Keywords: tax control; legal principles of tax control; organizational principles of tax control; Desk tax audits; on-site tax audits; economic feasibility; regularity; prevention; efficiency.

Между различными нормами, регулирующими осуществление камерального и выездного налогового контроля, до сих пор существует много оценочных понятий, пробелов и противоречий. В то же время актуальность и значимость контрольных мероприятий не вызывает сомнений [1]. Ежегодно по итогам проверок налоговых органов в бюджет доначисляется до 70 млрд рублей, причитающихся к уплате.

Для снижения уровня усмотрения в правоприменении, сокращения количества налоговых споров, связанных с проведением налоговых проверок, обоснованной, на наш взгляд, представляется необходимость уяснения и руководства организационными принципами налогового контроля.

В отличие от правовых принципов налогового контроля, среди которых выделяют принципы законности; открытости (гласности) проведения налогового контроля для проверяемого лица; «закрытого перечня» в выборе для налоговых органов форм и мероприятий налогового контроля; принципа обязательности выполнения проверяемым лицом законных требований налогового органа при проведении мероприятий налогового контроля; объективности и документальности; соблюдения налоговой тайны; недопустимости причинения неправомерного вреда; недопустимости вмешательства контролирующего органа в оперативную деятельность проверяемого; недопустимости избыточного или не ограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля [2], принципы организационные не получили своего нормативного закрепления. Однако в научной литературе встречается обоснование необходимости выделения и

анализа таковых. Следует сказать, что из всего массива научных разработок, касающихся налогового контроля, лишь некоторые содержат в себе упоминание об организационных принципах. Представляется, что система организационных принципов налогового контроля должна быть представлена следующими принципами:

1. Принцип экономической целесообразности налогового контроля.

Ярким примером активной реализации данного принципа является практика контрольной работы налоговой службы Франции. Так, число хозяйствующих субъектов во Франции около 4 млн., около 35 млн. – физических лиц, обязанных подавать налоговые декларации, и 17 тыс. проверяющих. Невозможно проверить всех, необходим соответствующий отбор. Поэтому важнейшим принципом налогового контроля во Франции является соблюдение критерия экономической целесообразности, соответствие целей контроля и затраченных средств.

В 2000 г. во Франции было проведено 52 тыс. выездных проверок, из них 48 тыс. – на предприятиях (более 4% от общего количества хозяйствующих субъектов) и около 5 тыс. – физических лиц (в отношении физических лиц применяются главным образом камеральные проверки). В результате проверок доначислено 48 тыс. франков (около 2,7% от общего объема налоговых поступлений), 16 млрд. франков взыскано в качестве штрафов. Для сравнения, из аналогичного периода работы налоговых органов РФ: в 2000 г. налоговыми органами было проведено 690 тыс. выездных налоговых проверок организаций и 664 тыс. – физических лиц. По результатам проверок доначислено платежей в федеральный бюджет и внебюджетные фонды в сумме 75 млрд. руб., при этом сумма взысканных 84 платежей составила 21 млрд. руб. (около 10% от общей суммы поступлений в бюджет и внебюджетные фонды).

На сегодняшний день проблема соблюдения критерия экономической целесообразности, особенно при проведении камеральных налоговых

проверок в России является, пожалуй, самой злободневной. Налоговым органам, затрачивающим значительные бюджетные средства, по различным причинам далеко не всегда удастся выполнить свою фискальную задачу.

Хотя прогресс в результатах практической реализации рассматриваемого принципа прослеживается. Так количество выездных налоговых проверок за последние 10 лет существенно сократилось (почти в 4 раза), налоговые поступления возросли почти в 2,8 раза, в том числе на 68,3% за прошедшие пять лет. Изменение в сторону комфорта условий ведения бизнеса налогоплательщикам – следствие практики реализации концепции системы планирования выездных налоговых проверок и риск-ориентированного администрирования в налоговой области. В настоящее время предполагается, что уже к 2020 году благодаря активной реализации отбора объектов выездной налоговой проверки, 90% всех выездных налоговых проверок будут определяться в рамках риск-ориентированного подхода.

2. Плановость налогового контроля.

По мнению О.А. Ногиной, данный принцип подразумевает, что любая контрольная деятельность, для которой характерно ее поэтапное осуществление, всегда должна быть тщательно подготовлена, а конкретные действия по проведению контроля должны быть соотнесены с временными рамками их осуществления [3]. Принцип плановости предполагает, в частности, проведение предварительной подготовки и составление графика проведения контрольных мероприятий, установление четкого перечня подлежащих проверке объектов и определение очередности проведения проверок в отношении хозяйствующих субъектов. Благодаря соблюдению данного принципа, снижаются трудовые и материальные затраты на проведение налоговых проверок и повышается их эффективность.

3. Регулярность (систематичность) налогового контроля. Регулярность налогового контроля заключается в проведении контрольных мероприятий с четко установленным законодательством интервалом времени и охватом всех

вопросов финансово-хозяйственной деятельности объекта контроля в части соблюдения им налогового законодательства. Так, самыми регулярными мероприятиями налогового контроля являются, безусловно, камеральные налоговые проверки. Регулярность их проведения в отношении конкретного налогоплательщика зависит от периодичности предоставления им налоговой отчетности налоговым органам (ежемесячно, ежеквартально, ежегодно). Налоговые органы обязаны провести проверку «по каждому случаю» представления указанных документов. Выездные налоговые проверки носят менее регулярный характер, поскольку «частота» их проведения имеет ряд законодательных ограничений. В частности, существуют ограничения периода, который может быть охвачен выездной налоговой проверкой; количества выездных проверок в течение года; повторности проверки ранее проверенных вопросов. Кроме того, у налоговых органов нет реальной возможности часто осуществлять выездной налоговый контроль в отношении конкретного налогоплательщика.

В 2007 году налоговые органы обнародовали Концепцию системы планирования выездных налоговых проверок¹, в которой раскрыта часть ранее конфиденциальной информации о планировании выездных налоговых проверок. Налоговое ведомство решило разделить с налогоплательщиками ответственность за результаты планирования и проведения контрольных мероприятий. Для этого налогоплательщиков будут заблаговременно оповещать о принципах (алгоритме) отбора первоочередных претендентов на проведение выездного контроля, которая является самым действенным способом налогового контроля. В Концепции продекларирован принцип наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков – «вероятная отсрочка» выездной налоговой проверки. Приоритетными претендентами на выездную проверку являются лица, в отношении которых у

¹ Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

налогового органа имеются сведения об их участии в схемах ухода от налогообложения или схемах минимизации налоговых обязательств. Кроме того, на решение о проведении выездной проверки повлияют результаты анализа финансово- хозяйственной деятельности налогоплательщика, которые свидетельствуют о предполагаемых налоговых правонарушениях. В Концепции содержится специальный раздел 4 «Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков». Именно этот раздел предназначен для налогоплательщиков, которые пожелают оценить собственные риски попасть под выездную налоговую проверку. В нем приведены 12 общедоступных критериев, которыми будут руководствоваться инспекции при планировании выездных проверок. Условно все эти критерии можно разделить на четыре группы: «дисциплинарные» нарушения; подозрительное поведение; «экстремальное» налогообложение; отклонение в меньшую сторону от среднестатистических показателей по виду экономической деятельности.

«Дисциплинарные» нарушения – непредставление пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности (см.: п. 9 раздела 4 Концепции). Подозрительное поведение – неоднократная постановка на учет и снятие с учета в разных налоговых органах («миграция» между налоговыми органами) (см.: п. 10 раздела 4 Концепции). «Экстремальное» налогообложение характеризуется отражением в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов; значительными суммами налоговых вычетов за определенный период; темпом роста расходов, опережающим темп роста доходов от реализации товаров (работ, услуг); неоднократным приближением к предельному значению показателей, позволяющих применять специальные налоговые режимы; максимальной близостью расходов и доходов индивидуального предпринимателя за календарный год; построением цепочки контрагентов (перекупщиков, посредников) без наличия разумных

экономических или иных причин, в частности, деловой цели (см.: п. 2 - 4, 6 - 8 раздела 4 Концепции). Отклонение в меньшую сторону от среднестатистических показателей по виду экономической деятельности наблюдается когда налоговая нагрузка ниже среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виде экономической деятельности); среднемесячная заработная плата на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ; наблюдается значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от среднестатистического уровня рентабельности для данной сферы деятельности (см.: п. 1, 5, 11 раздела 4 Концепции).

4. Превентивность налогового контроля. Данному принципу, к сожалению, уделяется недостаточное внимание со стороны налоговых органов, которых больше интересует выполнение фискальной функции – выявить изъять сокрытое или недоплаченное в бюджет, взыскать соответствующие санкции. Полагаем, что любая разновидность государственного финансового контроля должна базироваться на реализации превентивной функции. Сама возможность осуществления налоговыми органами проверок в отношении налогоплательщиков, привлечения нарушителей к ответственности должна стимулировать законопослушное поведение со стороны обязанных лиц. К примеру, уже названная Концепция системы планирования выездных налоговых проверок по задумке налогового ведомства, должна стимулировать налогоплательщиков регулярно производить самопроверку, чтобы оценить риск привлечь к себе слишком пристальное внимание контролеров.

ФНС России надеется, что ежегодные самостоятельно выявленные налогоплательщиками риски попасть «под колпак» будут больше стимулировать их добровольно доначислять в бюджет «недоплаченное», в том числе за прошлые налоговые периоды. Так, среди целей разработки Концепции указаны, в частности, обеспечение роста доходов государства и

вывод хозяйствующих субъектов из теневого сектора экономики [4]. Кроме того, превентивность налогового контроля может быть реализована и путем возложения обязанностей по устранению допущенных нарушений законодательства о налогах и сборах.

5. Эффективность (результативность) налогового контроля. Эффективность того или иного вида деятельности измеряется адекватностью достигнутого в процессе ее осуществления результата (совокупность объективных последствий контроля, которые он оказал на содержание деятельности проверяемого объекта или должностного лица) намеченным целям с учетом затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов (число проверяющих, а также работников, которые готовят те или иные материалы, затраченное время, полноту сведения, длительность проверок и т.д.

Данный принцип очень тесно связан с принципом экономической целесообразности налогового контроля. Повышение эффективности налогового контроля (в отличие от эффективности производства) не обязательно означает увеличение экономического эффекта при тех же затратах ресурсов. Деятельность проверяемого объекта может быть оценена положительно (конечная цель налогового контроля – исключение или сведение к минимуму нарушений законодательства о налогах и сборах), хотя это отрицательный результат с точки зрения экономического эффекта от затраченных ресурсов.

В практике налоговых органов используются различные показатели эффективности контрольных мероприятий, выработанные экономической наукой. Не вдаваясь в анализ критерии эффективности, отметим лишь, что в качестве обобщающих показателей реализации данного принципа можно использовать следующие:

- сумма налоговых поступлений в консолидированный бюджет на 1 рубль бюджетных средств, расходуемых на содержание налоговых органов;

- сумма доначислений налогов и сборов по результатам проверок (в том числе на одного работника) на 1 рубль бюджетных средств, расходуемых на содержание налоговых органов.

6. Профессионализм лиц, осуществляющих налоговый контроль. Данный принцип означает осуществление контроля лицами, имеющими соответствующую подготовку. Требования к профессиональной квалификации налоговых инспекторов устанавливаются стандартами, которые в ряде стран разработаны и активно реализуются. В России в настоящее время, к сожалению, осуществлена только стандартизация аудиторской деятельности. Поэтому, к сожалению, приходится признать, что слишком часто налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам случается сталкиваться с нарушением данного принципа. Статистика судебных споров, связанных с вопросами реализации мероприятий налогового контроля, разрешенных судами именно в пользу подконтрольных объектов, яркое тому подтверждение.

Безусловно, налоговые споры существенно выросли по уровню сложности и содержанию претензий. На сегодняшний день особое внимание уделяется экономическому содержанию операций, целям деятельности хозяйствующего субъекта и поиску новых схем ухода от налогообложения.

Положительная динамика наблюдается в части показателей досудебного урегулирования налоговых споров. Так, в 2018 году количество поступивших жалоб сократилось на 16% по сравнению с 2017 годом, а оспариваемая в них сумма снизилась на 6%. При этом 30% поступивших жалоб были удовлетворены на основании обоснованных претензий налогоплательщиков. Тем не менее показатель судебных разбирательств остается значимым для репутации налоговых органов. Основными причинами признания результатов налоговых проверок недействительными в 57,6% от общего числа слушаний являются различия в толкованиях отдельных норм налогового законодательства судом и налоговым органом.

Иные «принципы» налогового контроля, встречающиеся в юридической и экономической литературе, такие как безвозмездность осуществления, полнота налогового контроля, массовость, всеобъемлемость, независимость, на наш взгляд, нельзя признать организационными принципами налогового контроля в силу своей природы и содержания. Современное развитие правовой доктрины и юридической мысли позволяет предположить о дальнейшем развитии и совершенствовании основополагающих принципов налогового контроля, законодательное закрепление которых не будет вызывать сомнений.

Так, например, в условиях разработанных и принятых Министерством финансов Российской Федерации «Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов»¹, содержащих Меры в области налогового администрирования и налогового контроля, при активном внедрении и использовании новых информационных технологий (например, передачи в режиме реального времени информации о расчетах в электронном виде в адрес налоговых органов; мобильное приложение для легализации самозанятых граждан), объективным представляется выделение принципа информационного обеспечения. По мнению М.В. Мишустина, «одним из резервов повышения качества контрольной работы является более эффективное использование возможностей информационных ресурсов налоговых органов» [5].

Итак, проведенный анализ законодательства, научной, учебной литературы, практики правоприменения в налоговой сфере, позволяют предложить наряду с общими правовыми принципами налогового контроля следующий перечень специальных организационных принципов: принцип экономической целесообразности налогового контроля; планомерность

¹ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

налогового контроля; регулярность (систематичность) налогового контроля; превентивность налогового контроля; эффективность (результативность) налогового контроля; профессионализм лиц, осуществляющих налоговый контроль.

Действующее законодательство о налогах и сборах, к сожалению, не содержит нормативно установленных принципов, которым должен соответствовать налоговый контроль. Законодательный пробел частично восполняется правовыми позициями Конституционного Суда РФ, однако нормативное установление принципов налогового контроля остается объективной потребностью.

Список литературы

1. Гапоненко В.Ф. Механизм современной системы финансового регулирования социальных процессов в стране и задачи сбережения нации // Россия: тенденции и перспективы развития. Ежегодник. Материал XVIII Международной научной конференции и других мероприятий, проведенных в рамках Общественно-научного форума «Россия: ключевые проблемы и решения» / Ответственный редактор В.И. Герасимов (03 марта 2019 г.) – М.: Институт научной информации по общественным наукам Российской академии наук, 2019. С. 576-578.
2. Брызгалин А.В., Головкин А.Н. Понятие и правовые принципы налогового контроля // Налоги и финансовое право. 2008. № 5. С. 111.
3. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер, 2002. С. 38.
4. Белова С.Н. Содержание бюджетно-налоговой безопасности в процессе администрирования доходов бюджета // Материалы ежегодной всероссийской научно-практической конференции «Экономическая безопасность личности, общества и государства: проблемы и пути обеспечения». Санкт-Петербург, 2015. С. 50-54.

5. Мишустин М.В. Повышение качества и эффективности налогового администрирования // Российский налоговый курьер. 2010.

References

1. Gaponenko, V.F. (2019). Mekhanizm sovremennoy sistemy finansovogo regulirovaniya sotsial'nykh protsessov v strane i zadachi sbrezheniya natsii [Mechanism of the modern system of financial regulation of social processes in the country and the task of saving the nation]. *Rossiya: tendentsii i perspektivy razvitiya. Ezhegodnik. Material XVIII Mezhdunarodnoy nauchnoy konferentsii i drugih meropriyatiy, provedennykh v ramkakh Obshchestvenno-nauchnogo foruma «Rossiya: klyuchevye problemy i resheniya», Otvetstvennyy redaktor V.I. Gerasimov (03 marta 2019 g.)* [Russia: trends and prospects of development. Yearbook. Material of the XVIII International scientific conference and other events held within the framework of the Public scientific forum "Russia: key problems and solutions" / Executive editor V. I. Gerasimov (03 March 2019) - Moscow: Institute of scientific information on social Sciences of the Russian Academy of Sciences] Moscow, Institut nauchnoy informatsii po obshchestvennym naukam Rossiyskoy akademii nauk. 576-578.
2. Bryzgalin, A.V. & Golovkin, A.N. (2008). Ponyatie i pravovye printsipy nalogovogo kontrolya [The concept and legal principles of tax control] *Nalogi i finansovoe pravo* (5), 111.
3. Nogina, O.A. (2002). *Nalogovyy kontrol': voprosy teorii* [Tax control: questions of theory]. Saint Petersburg, Piter, 38.
4. Belova, S.N. (2015). Soderzhanie byudzhetho-nalogovoy bezopasnosti v protsesse administrirovaniya dokhodov byudzheta [The content of budget and tax security in the process of budget revenues administration] *Materialy ezhegodnoy vserossiyskoy nauchno-prakticheskoy konferentsii «Ekonomicheskaya bezopasnost' lichnosti, obshchestva i gosudarstva: problemy i puti obespecheniya»* [Materials of the annual all-Russian scientific and practical conference "economic security of the individual, society and the state: problems and ways of ensuring"]. Sankt-Peterburg, 50-54.

5. Mishustin, M.V. (2010). Povyshenie kachestva i effektivnosti nalogovogo administrirovaniya [Improving the quality and efficiency of tax administration]. *Rossiyskiy nalogovyy kur'er*.