

*Гребнев Александр Иванович,
Западно-Сибирский филиал Российского Государственного
Университета Правосудия,
старший преподаватель кафедры государственно-правовых
дисциплин. г. Томск.*

К ВОПРОСУ О СОВЕРШЕНСТВОВАНИИ ФОРМ И МЕТОДОВ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

***Аннотация:** в статье раскрывается понятие налогового контроля, а также соотношение его форм, методов и проверочных мероприятий. Приведены основные и дополнительные формы налогового контроля, а также перспективы их совершенствования. Кроме этого, автором затрагиваются такие вопросы, как анализ потенциального развития налогового контроля в Российской Федерации. Рассматриваются основные меры налоговой политики, исполненные в 2021 году, а также мероприятия, которые будут реализованы в будущем налоговом периоде. Называются механизмы совершенствования налогового контроля и администрирования. Характеризуются поправки, касающиеся урегулирования вопросов налогообложения цифровой валюты и налогового контроля над ее оборотом.*

***Ключевые слова:** налоговый контроль, налоговый мониторинг, налогообложение, налоговые риски, цифровая валюта, налоговая система.*

*Grebnev Alexander Ivanovich,
West Siberian Branch of the Russian State University of Justice, Senior Lecturer
of the Department of State and Legal Disciplines.
Tomsk.*

TO THE QUESTION OF IMPROVEMENT OF FORMS AND METHODS OF TAX CONTROL

***Annotation:** the article reveals the concept of tax control, as well as the ratio of its forms, methods and verification activities. The main and additional forms of tax control, as well as the prospects for their improvement are given. In addition, the author touches upon such issues as the analysis of the potential development of tax control in the Russian Federation. The main tax policy measures implemented in 2021, as well as measures that will be implemented in the future tax period, are considered. Mechanisms for improving tax control and administration are called. The amendments related to the settlement of issues of taxation of digital currency and tax control over its turnover are characterized.*

***Keywords:** tax control, tax monitoring, taxation, tax risks, digital currency, tax system.*

Налоговый контроль: понятие и правовая характеристика

Налоговый контроль, что с точки зрения научного и правового обоснования не вызывает сомнений, представляет собой разновидность финансового контроля, использование которого обусловлено развитием отношений в сфере сбора налогов и пошлин¹.

Повышенное внимание к вопросам использования такого контроля на практике вытекает из необходимости перманентного совершенствования системы налогообложения, а также выявления негативных явлений в сфере её функционирования. Авторами исследований указанного вида финансового контроля отмечается, что такое внимание есть признак глобального развития системы финансовых отношений по всему миру, сопровождающийся

¹ Гюльмагомедова Г.А. Тенденции развития налогового контроля в Российской Федерации / Г.А. Гюльмагомедова // Индустриальная экономика. – 2021. – Т. 8. – № 5. – С. 769-774.

активным переходом к цифровой экономике и ставший следствием изменения курса административного регулирования налогового контроля в целом.

Так, в 2022 году и в планируемом 2023 году предусмотрено использование новых форм налогового контроля – налогового мониторинга, который заключается в том, чтобы снизить ограничения в части установления верхних пределов его использования со стороны налогоплательщиков, а также перевести в систему налогового контроля контроль над применением контрольно-кассовой техники².

В свою очередь, налоговый контроль, как спектр общественных отношений, обусловленных действием специальных правил налогообложения, включает в себя следующие элементы: объекты (то, на что направлены меры по контролю: лица, организации, в отношении которых указанный вид контроля будет применяться) и субъекты (как правило, это должностные лица, в чьи обязанности входит проведение контрольных мероприятий).

К неотъемлемым элементам налогового контроля также относят предмет контроля, чья конфигурация находит свое выражение в видах деятельности, осуществляемой гражданами и юридическими лицами, а также формы и методы (совокупность приемов и способов, реализуемых (используемых) в ходе проверочных (контрольных) мероприятий со стороны его субъектов³.

Так, в соответствии с требованиями статьи ст.82 Налогового кодекса РФ (пункт 1) (далее по тексту – НК РФ)⁴ к налоговому контролю законодатель

² Попова Л.В. Налоговый мониторинг как новая форма налогового контроля / Л.В. Попова, Д. М. Ильясов // Вестник Чеченского государственного университета им. А.А. Кадырова. – 2021. – № 4(44). – С. 23-27.

³ Кормилицын А. С. Объект и предмет налогового контроля / А. С. Кормилицын // Административное и муниципальное право. – 2008. – № 5(5). – С. 59-60.

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 29.11.2021) // Собрание законодательства РФ. N 31. 03.08.1998. ст. 3824; Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 29.11.2021) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2022) // Собрание законодательства РФ. 07.08.2000. N 32. ст. 3340.

относит деятельность специально уполномоченных органов по контролю над соблюдением законодательства о налогах и сборах, порядок взимания которых регулируется действующим налоговым законодательством. Данное определение, по нашему мнению, не совсем удачно, так как не учитывает ряд особенностей осуществления такого вида контроля и не дает полного (раскрытого) представления о его содержании. Более того, в данном определении «контроля» комплекс проверочных мероприятий представлен в виде деятельности по «контролю», что также не отражает верной сущности указанного комплекса административного воздействия на налоговые правоотношения. Рядом исследователей небезосновательно обращается внимание на то, что в приведенном определении законодатель почему-то субъектами реализации налогового контроля признает уполномоченных лиц⁵, а не налоговые органы в принципе, в то время как именно налоговые органы, в соответствии с положениями п.1 ст.30 НК РФ, наделены полномочиями по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Между тем данное положение дел обусловлено отсутствием в понятии «объект контроля» категоричного спектра лиц, в отношении которых указанные проверочные мероприятия проводятся. В свою очередь, к таковым, как справедливо отметит исследователь В.В. Голубева, могут относиться не только подконтрольные лица, в обязанность которых входит платить установленные налоги и сборы, но и лица, оказывающие содействие в осуществлении такой обязанности⁶. Исходя из этого, разумным будет внести изменения в действующее законодательство, заменив контекст

⁵ Дубинский А. М. Налоговые органы как субъекты финансового контроля: специальность 12.00.14 Административное право; административный процесс: диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Москва, 2012. – 221 с.

⁶ Голубева В. В. Налоговый контроль в системе финансового контроля региона: сущность и элементы / В. В. Голубева // Актуальные вопросы техники, науки, технологии: Сборник научных трудов национальной конференции, посвященной 90-летию Брянского государственного инженерно-технологического университета, Брянск, 09–13 февраля 2021 года. – Брянск: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования "Брянский государственный инженерно-технологический университет", 2021. – С. 348-351.

«уполномоченных органов по контролю» контекстом «налоговых органов по проверке», поскольку де-факто проверочные налоговые мероприятия, оканчивающиеся вынесением актов о привлечении к ответственности или даже ликвидации таких лиц, кроме как налоговыми органами не осуществляются.

Некоторыми исследователями обращается внимание на то, что данные полномочия частично делегированы таможенным органам, однако, подразделения таможенной службы такими полномочиями пользуются исключительно в тех случаях, когда процесс взимания налогов затрагивает вопрос перемещения товаров через границу (п.2, ст.2, п.1 ст.34 НК РФ). Здесь указанный вопрос решается в рамках таможенного законодательства⁷.

Таким образом, понятие налогового контроля должно включать в себя упоминание о том, что именно налоговые органы осуществляют деятельность в реализации необходимых контрольных мероприятий в порядке, установленном действующим Налоговым Кодексом.

Соотношение форм, методов и мероприятий налогового контроля

Следует заметить, что содержание форм, методов и конкретных мероприятий, используемых по части реализации налогового контроля, в научной литературе не находит какого-либо выработанного (универсального) представления. Отсюда берет свое начало плюрализм мнений о том, что вообще следует относить к указанным формам, а также какова их сущность и прерогатива в законодательной риторике. В частности, Ю.А. Крохина полагает, к форме налогового контроля следует относить определенный способ организационного выражения (совершения) конкретных действий, реализуемых уполномоченными субъектами налоговых отношений⁸.

⁷ Голубчиков П.А. Понятие фактического контроля и его роль в системе таможенного контроля / П.А. Голубчиков, В. О. Гросс // Молодая наука Сибири. – 2021. – № 1(11). – С. 542-545.

⁸ Налоговое право России / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М. 2003, С 482.

Что касается представления о методе рассматриваемого контроля, то при его характеристике единого подхода также выработать не удалось. Более того, некоторыми исследователями было подчеркнуто, что понятия «форма» и «метод» по отношению к контрольным мероприятиям в налоговой сфере имеют тождественное значение. Установлено, что данный вывод стал следствием недоработанности положений главы 26 Бюджетного кодекса РФ⁹, согласно которым именно камеральные, выездные и встречные проверки относятся к методам финансового контроля.

Некоторыми исследователями предпринимаются попытки нарушить логику отождествления, внося в определение метода налогового контроля такие признаки, как объективность проводимых проверок, надлежащее исполнение своих обязанностей со стороны представителей налоговой службы и др.¹⁰ Представляется, что к данным методам в первую очередь следует относить приемы и способы, действенность которых подтверждена научно и нашла свое объективное закрепление в сопутствующей практике.

В свою очередь, в сфере применения налогового контроля в значительной степени нашли свое отражение такие методы, как метод анализа, метод наблюдения, метод сравнительного контроля, а также методы экономической алгоритмизации и просчета и многие другие. Вместе с тем, учитывая, что сущность перечисленных нами методов обусловлена общим научным развитием методологии, а их распространенность нашла свое выражение в разнообразии средств и способов, которые используются налоговыми органами повсеместно, полагаем, что правовое закрепление методов налогового контроля не обязательно. На отсутствие такой

⁹ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 145-ФЗ (ред. от 29.11.2021) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2022) // Собрание законодательства РФ. 03.08.1998. N 31. ст. 3823.

¹⁰ Калганов С. А. Налоговый контроль в системе обеспечения экономической безопасности государства / С. А. Калганов // Сборник научных статей по итогам Недели Российской науки в Рязанском филиале Московского университета МВД России имени В.Я. Кикотя, Рязань, 01–04 февраля 2021 года. – Рязань: Рязанский филиал Московского университета МВД России имени В.Я. Кикотя, 2021. – С. 626-631.

необходимости указывает и то, что на современном этапе развития и совершенствования средств налогового контроля законодатель не предусматривает упоминания о том, что такое метод налогового контроля в принципе. Так, указанное понятие нашло свое отражение в положениях НК РФ только единожды, а конкретно в п.п.5 п.2 ст.1 НК РФ Ч1. В свою очередь, пунктом 2 статьи 1 НК РФ предусмотрено введение общих принципов налогообложения и сборов в нашей стране, к каковым, помимо форм налогового контроля, относятся и его методы.

Между тем категория «формы налогового контроля» в действующем законодательстве нашла свое отражение дважды. В первом случае, упоминания об этом отражены в действии положений в п.п.5 п.2 ст.1, во втором - в абз.2 ст.82 НК РФ. В частности, именно в статье 82 Налогового кодекса РФ определены основные формы налогового контроля, куда, помимо налоговых проверок, получения объяснений от налогоплательщиков, налоговых агентов, а также плательщиков страховых взносов, входят: проверки данных учета налогоплательщиков и их отчетности, осмотр мест нарушения налогового законодательства и иные формы, требования к которым определены в действующем налоговом законодательстве.

Стоит сказать, что указанный перечень является исчерпывающим, и внесение изменений в его содержание осуществляется не иначе как в соответствии с положениями налогового права. Кроме того, в налоговом законодательстве имеется такое понятие, как «мероприятия налогового контроля», которое во взаимосвязи с формами налогового контроля соотносится как общее и частное. Таким образом, категория «мероприятия налогового контроля» имеет широкое значение, включающее формы налогового контроля, перечисленные в абз.2 п.1 ст.82 НК РФ, и иные, предусмотренные в разделах V, V.1, V.2 НК РФ. Между тем анализ, проведенный в ходе исследования, позволяет считать указанные формы

налогового контроля не просто действующими, но и способными к совершенствованию. Данные мероприятия налогового контроля составляют содержание контрольной деятельности уполномоченных органов налогового контроля.

В свою очередь, применяя метод системного толкования положений абзацев 1 и 2 п. 1 статьи 82 НК РФ во взаимосвязи с положением пп.5, п.2 ст.1 НК РФ, можно прийти к умозаключению, что контрольная деятельность уполномоченных органов налогового контроля проводится посредством форм налогового контроля, установленных НК РФ, и в предусмотренном им порядке.

Перспективы совершенствования мероприятий налогового контроля

Как было указано выше, с 2016 года в качестве новой формы налогового контроля был введен налоговый мониторинг. Налоговый мониторинг осуществляется посредством информационного обмена между налогоплательщиком и налоговым органом на основании регламента информационного взаимодействия. Результат мониторинга выражается в направлении налогоплательщику, плательщику сборов, страховых взносов, налоговому агенту, ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков мотивированного мнения относительно правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов, сборов, страховых взносов.

Стоит отметить, что Федеральная налоговая служба России считает указанную форму налогового контроля наиболее перспективной и планирует разработать и утвердить машиночитаемые стандартные форматы документов, предоставляемых налогоплательщиком налоговому органу при применении налогового мониторинга. В частности, планируется полностью перейти на

электронный документооборот с автоматизированной обработкой документов, включая рассылку протокола о результатах мониторинга¹¹.

В указанной связи полагаем, что отработка процессов информационного взаимодействия с участниками налогового мониторинга и плательщиками налога на профессиональной основе позволит разработать государственную сервисную платформу для ведения и контроля за ведением в автоматическом режиме бухгалтерского и налогового учета на мощностях Центров обработки данных (ЦОД) ФНС России. Такое новшество, с одной стороны, предоставит возможность бесплатно пользоваться автоматизированной системой бухгалтерского учета, с другой - позволит отказаться от налоговых деклараций и в автоматическом режиме осуществлять текущий контроль над соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Кроме того, планируются и реализуются, в частности, следующие новшества:

1. Урегулирование порядка исчисления налоговой базы по налогу на прибыль при модернизации амортизируемого имущества (во избежание различного толкования норм НК РФ);

2. Упрощение порядка получения имущественного вычета по НДФЛ (без декларации);

3. Отмена обязанности представлять декларацию 3-НДФЛ при продаже имущества, находившегося в собственности ниже минимального срока владения, если налоговые вычеты превышают доходы от продажи;

4. Отмена декларации по налогу на имущество в отношении кадастровых объектов (административные и торговые центры, отдельные нежилые помещения);

¹¹ Есенова А. К. Применение цифровых технологий в налоговом контроле строительных организаций / А. К. Есенова // Проблемы экономики и юридической практики. – 2021. – Т. 17. – № 1. – С. 81-85.

5. Отмена декларации по упрощенной системе налогообложения для «доходных» упрощенцев, использующих контрольно-кассовую технику;

6. Субъектам РФ смогут продлить «налоговые каникулы» для новых предпринимателей;

7. В части страховых взносов планируется работа по дальнейшей синхронизации перечня выплат, освобожденных от взносов, с аналогичным перечнем по НДФЛ¹².

Также предусмотрено совершенствование налогового контроля и администрирования. В частности, будут расширяться возможности налогового мониторинга, а положения о ККТ интегрируют в законодательство о налогах и сборах. Будет развиваться институт «единого налогового платежа организации, индивидуального предпринимателя».

Кроме того, в силу развития электронного документооборота, в сфере налогообложения предвидится расширение полномочия налоговых органов по получению информации от кредитных организаций, что неминуемо повлечет за собой увеличение сроков хранения документов для целей налогообложения с 4 до 5 лет.

На фоне планируемых преобразований предвидится разрешение вопроса налогообложения в отношении цифровой валюты и налогового контроля над ее оборотом. Как показывает практика, скорее всего законодательство налоговой сферы ждут следующие изменения:

1. Отказ от закрытого перечня расходов на страхование;
2. Продление действия нормы, ограничивающей уменьшение налоговой базы текущего периода на сумму убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах;

¹² Ключникова Э.Д. Перспективы развития налогового контроля в Российской Федерации / Э.Д. Ключникова // Моя профессиональная карьера. – 2022. – Т. 1. – № 32. – С. 172-175.

3. Движимое имущество опять могут включить в объект налогообложения по налогу на имущество с одновременным снижением предельной налоговой ставки;

4. Урегулирование долгов с гражданами в упрощенном порядке с использованием сервисов дистанционного взаимодействия с налоговым органом¹³.

Таким образом, с момента возникновения по сегодняшний день налоговая система РФ значительно эволюционировала. Если раньше налоговый контроль в большей степени был направлен на выявление фактов уклонения от уплаты налогов и возмещения недоимки с организации, то в настоящее время главной целью контроля становится поиск физического лица (владельца, управляющего бизнесом и т.д.), которое своими действиями или бездействиями привело организацию к налоговым правонарушениям. Налоговый контроль с каждым годом только усиливается, а это означает, что компаниям пора задуматься о снижении своих налоговых рисков и всерьез взяться за наведение в организации налогового порядка.

Библиографический список:

1. Гюльмагомедова Г.А. Тенденции развития налогового контроля в Российской Федерации / Г.А. Гюльмагомедова // Индустриальная экономика. – 2021. – Т. 8. – № 5. – С. 769-774.

2. Попова Л.В. Налоговый мониторинг как новая форма налогового контроля / Л.В. Попова, Д. М. Ильясов // Вестник Чеченского государственного университета им. А.А. Кадырова. – 2021. – № 4(44). – С. 23-27.

¹³ Буханов А. С. Налоговый контроль в системе государственного финансового контроля: состояние и перспективы развития / А.С. Буханов, О.О. Малая // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2021. – № 9(136). – С. 36-40.

3. Кормилицын А.С. Объект и предмет налогового контроля / А. С. Кормилицын // Административное и муниципальное право. – 2008. – № 5(5). – С. 59-60.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 29.11.2021) // Собрание законодательства РФ. N 31. 03.08.1998. ст. 3824.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 29.11.2021) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2022) // Собрание законодательства РФ. 07.08.2000. N 32. ст. 3340.
6. Дубинский А.М. Налоговые органы как субъекты финансового контроля: специальность 12.00.14 Административное право; административный процесс: диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Москва, 2012. – 221 с.
7. Голубева В.В. Налоговый контроль в системе финансового контроля региона: сущность и элементы / В. В. Голубева // Актуальные вопросы техники, науки, технологии: Сборник научных трудов национальной конференции, посвященной 90-летию Брянского государственного инженерно-технологического университета, Брянск, 09–13 февраля 2021 года. – Брянск: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования "Брянский государственный инженерно-технологический университет", 2021. – С. 348-351.
8. Голубчиков П.А. Понятие фактического контроля и его роль в системе таможенного контроля / П.А. Голубчиков, В. О. Гросс // Молодая наука Сибири. – 2021. – № 1(11). – С. 542-545.
9. Налоговое право России / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М. 2003, С 482.
10. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 145-ФЗ (ред. от 29.11.2021) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2022) // Собрание законодательства РФ. 03.08.1998. N 31. ст. 3823.

11. Калганов С.А. Налоговый контроль в системе обеспечения экономической безопасности государства / С.А. Калганов // Сборник научных статей по итогам Недели Российской науки в Рязанском филиале Московского университета МВД России имени В.Я. Кикотя, Рязань, 01–04 февраля 2021 года. – Рязань: Рязанский филиал Московского университета МВД России имени В.Я. Кикотя, 2021. – С. 626-631.

12. Есенова А.К. Применение цифровых технологий в налоговом контроле строительных организаций / А. К. Есенова // Проблемы экономики и юридической практики. – 2021. – Т. 17. – № 1. – С. 81-85.

13. Ключникова Э.Д. Перспективы развития налогового контроля в Российской Федерации / Э.Д. Ключникова // Моя профессиональная карьера. – 2022. – Т. 1. – № 32. – С. 172-175.

14. Буханов А.С. Налоговый контроль в системе государственного финансового контроля: состояние и перспективы развития / А.С. Буханов, О.О. Малая // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2021. – № 9(136). – С. 36-40.