

УДК 346.6

DOI 10.25205/2542-0410-2020-16-1-49-54

О формах, методах, способах и мероприятиях налогового контроля

Е. В. Ваймер

*Сибирский институт управления – филиал Российской академии народного хозяйства
и государственной службы при Президенте Российской Федерации
Новосибирск, Россия*

*Алтайский государственный технический университет имени И. И. Ползунова
Барнаул, Россия*

Аннотация

Исследуются законодательные понятия «формы», «методы», «мероприятия» налогового контроля. Указывается, что в тексте Налогового кодекса Российской Федерации происходит смешение названных понятий. Предлагается собственная терминологическая градация, согласно которой, формы налогового контроля реализуются отдельными методами налогового контроля, а последние осуществляются определенными способами и в комплексе мероприятий.

Автор, анализируя налоговое законодательство, заключает, что имеются существенные законодательные пробелы, отсутствует закрепление отдельных методов налогового контроля и способов их осуществления, вместе с тем они осуществляются на практике налоговыми органами в отношении налогоплательщиков. Кроме того, достаточно неопределенно формулируются нормы о том, какие отдельные мероприятия налогового контроля могут проводиться и служить допустимыми доказательствами при осуществлении отдельных видов налоговых проверок, а также вне рамок проверок или при проведении налогового мониторинга.

В заключение автор указывает, что назрела необходимость четкого закрепления новых методов, способов и мероприятий налогового контроля с использованием цифровых технологий текущего онлайн-контроля в соответствии с современными задачами налогового администрирования.

Ключевые слова

формы налогового контроля, мероприятия налогового контроля, налоговые проверки, налоговый мониторинг

Для цитирования

Ваймер Е. В. О формах, методах, способах и мероприятиях налогового контроля // Юридическая наука и практика. 2020. Т. 16, № 1. С. 49–54. DOI 10.25205/2542-0410-2020-16-1-49-54

On the Forms, Methods and Measures of Tax Control

E. V. Weimer

*Siberian Institute of Management – a branch of the Russian Presidential Academy of National Economy
and Public Administration
Novosibirsk, Russian Federation*

*Altai State Technical University named after I. I. Polzunov
Barnaul, Russian Federation*

Abstract

In the article, the author explores the legislative concepts of «form», «methods», «measures» of tax control. It is indicated that in the text of the Tax Code of the Russian Federation there is a mixture of these concepts. An own terminological gradation is proposed, according to which, forms of tax control are implemented by separate methods of tax control, and the latter are carried out in certain ways and in a set of measures.

© Е. В. Ваймер, 2020

The author, analyzing tax legislation, concludes that there are significant legislative gaps, there is no consolidation of certain methods of tax control and methods of their implementation, however they are implemented in practice by tax authorities in relation to taxpayers. In addition, the rules are formulated rather vaguely about which individual tax control measures can be carried out and serve as valid evidence when carrying out certain types of tax audits, as well as outside the framework of audits or during tax monitoring.

In conclusion, the author points out that there is a need for a clear reinforcement of new methods, methods and measures of tax control using digital technologies of current online control in accordance with modern tasks of tax administration.

Keywords

forms of tax control, tax control measures, tax audits, tax monitoring

For citation

Weimer E. V. On the Forms, Methods and Measures of Tax Control. *Juridical Science and Practice*, 2020, vol. 16, no. 1, p. 49–54. (in Russ.) DOI 10.25205/2542-0410-2020-16-1-49-54

Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 г. и на плановый период 2021 и 2022 гг. указывают на современные проблемы осуществления налогового контроля¹. Это прежде всего уход бизнеса в онлайн-среду, новые модели хозяйствования налогоплательщиков, при которых сложно определить действительных выгодоприобретателей, сокращение жизненного цикла юридических лиц, сокращения числа индивидуальных предпринимателей и т. д.

Государство признает, что существующая система налогового контроля не позволяет осуществлять его эффективно при использовании только камеральных и выездных налоговых проверок. Вместе с тем за последние два года количество выездных налоговых проверок сократилось более чем на тридцать процентов. При этом поступления по выездным проверкам выросли более чем на десять процентов. Благодаря АСК НДС-2 (автоматизированная система контроля за возмещением НДС) налогоплательщики добровольно уточнили свои обязательства на сумму с ростом более чем в 2 раза, и всё же проблемы остаются и прежде всего законодательного характера.

Представляется, что одной из проблем современного налогового контроля является подмена понятий «форма», «метод», «средство» «способ» или «мероприятие» налогового контроля. Отсутствие четкого закрепления в Налоговом кодексе РФ (далее НК РФ)² закрытого перечня действий в рамках проводимого налогового контроля снижают эффективность его осуществления и порождает споры.

Весьма интересным с точки зрения формально-юридического метода исследования является формулировка абз. 2 п. 1 ст. 82 НК РФ, согласно которому налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции **посредством** налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в **других формах**, предусмотренных Кодексом.

Как видим, законодатель использует понятия «посредством» (при помощи средств) и «формы». Кроме того, во многих статья используется понятие «мероприятие» налогового контроля. Например, пп. 11 п. 3 ст. 100 НК РФ: «сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки», или абз. 3 п. 6 ст. 101 НК РФ:

¹ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов, утв. Минфином России // Интернет-портал Министерства финансов Российской Федерации. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=128344-osnovnye_napravleniya_byudzhethnoi_nalogovoi_i_tamozhenno-tarifnoi_politiki_na_2020_god_i_na_planovyi_period_2021_i_2022_godov (дата обращения 25.01.2020).

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 27.12.2019) // СЗ РФ. 1998. № 13. Ст. 3824; 2019. № 39. Ст. 5375.

«в качестве дополнительных мероприятий налогового контроля может проводиться истребование документов... допрос свидетеля, проведение экспертизы». Мы наблюдаем полное смешение и подмену законодательных понятий, что не лучшим образом сказывается на их практическом применении.

Посмеем предложить иную градацию, предусматривающую наличие форм, методов, способов и мероприятий налогового контроля.

Налоговый контроль является видом государственного финансового контроля, поэтому по аналогии с финансовым контролем, формами которого являются предварительный, текущий и последующий в зависимости от времени осуществления финансовых операций налоговый контроль, будучи его составной частью, должен иметь те же формы [1. С. 71].

Возможность разделения форм налогового контроля в зависимости от времени его осуществления подтверждается в решениях Конституционного Суда Российской Федерации (далее КС РФ). Исходя из правовых позиций КС РФ, камеральная налоговая проверка является «формой текущего документального контроля за соблюдением налогового законодательства, которая проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, и других документов о деятельности налогоплательщика, имеющих у налогового органа...»³. Далее, «...в отличие от выездной налоговой проверки она нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения... Указанные положения НК РФ не предполагают дублирования контрольных мероприятий, осуществляемых в рамках налоговых выездных и камеральных проверок»⁴.

Следовательно, постановку на учет налогоплательщиков можно считать предварительной формой налогового контроля, а проведение выездной налоговой проверки – не что иное, как последующая его форма.

В учебниках и учебных пособиях по финансовому праву в качестве методов финансового контроля называются проверки, ревизии, обследование, санкционирование операций, анализ финансово-хозяйственной деятельности и т. д. Такая классификация подтверждается законодательно в ст. 267.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации⁵. Следуя логике, методами налогового контроля, по нашему мнению, следует назвать: налоговый учет налогоплательщиков и объектов налогообложения; налоговые проверки; налоговый мониторинг.

Налоговый кодекс РФ в ст. 87 называет два вида налоговых проверок – камеральные и выездные. Однако в ст. 105.17 НК РФ указывается такой вид проверок, как проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Независимо от основания проверки – уведомления о контролируемых сделках или извещения территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную налоговую проверку, налоговый мониторинг налогоплательщика, этот вид проверки является последующей формой налогового контроля, поскольку объектом проверки являются контролируемые сделки, совершенные в период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Кроме того, в ст. 105.7 НК РФ установлено, что при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами допускается единичное или

³ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Измайловой Галины Васильевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 № 441-О-О. (Документ опубликован не был.) СПС КонсультантПлюс.

⁴ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Чебаркульская птица» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 10.03.2016 № 571-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2016. № 6.

⁵ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 27.12.2019) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823; РГ. 2019. № 296.

комплексное использование методов: метод сопоставимых рыночных цен; метод цены последующей реализации; затратный метод; метод сопоставимой рентабельности; метод распределения прибыли. Представляется, что снова сталкиваемся с подменой понятий, потому что проверка как метод осуществляется соответствующими способами, т. е. вышеназванные в ст. 105.7 НК РФ методы являются способами осуществления проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

В нормах Налогового кодекса РФ вовсе не содержится такой метод, как предпроверочный анализ, вместе с тем в актах Федеральной налоговой службы закреплена процедура и способы его осуществления. Сущность данного метода состоит в том, что перед началом выездной налоговой проверки налоговый орган собирает информацию о налогоплательщике и совершенных им правонарушениях, а уже в рамках проводимой выездной проверки осуществляет сбор доказательств совершения правонарушений, а также умысла налогоплательщика в их совершении⁶. В научной литературе указывается, что предпроверочный анализ представляет собой комплекс мероприятий, обеспечивающих углубленное изучение информации о налогоплательщике [2. С. 53]. Поскольку предпроверочный анализ – это поэтапная аналитическая работа налоговых органов по сбору, анализу информации о налогоплательщике и его контрагентах, финансово-экономических показателей, доходах и стоимости имущества бенефициаров, определение суммы предполагаемых доначисленных платежей и направлений выездной налоговой проверки, то отдельные его мероприятия носят как текущий, так и последующий характер.

Камеральная и выездная налоговые проверки, проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, предпроверочный анализ, налоговый мониторинг осуществляются посредством комплекса мероприятий налогового контроля.

Так, при проведении камеральной проверки возможны следующие мероприятия: требование у налогоплательщика (организации, индивидуального предпринимателя) представить пояснения об операциях (имуществе) (п. 6 ст. 88); допрос свидетелей (ст. 90); истребование документов (ст. 93, 93.1, 93.2); проведение экспертизы (ст. 95); привлечение специалиста (ст. 96), переводчика (ст. 97).

Дискуссионным вопросом является право налогового органа осуществлять осмотр территорий и помещений, документов и предметов в рамках камеральной налоговой проверки. Законодательство и практика пошли по пути возможного осуществления данного мероприятия налогового контроля в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки декларации по НДС, или с согласия налогоплательщика⁷.

При проведении выездной налоговой проверки осуществляются мероприятия налогового контроля, присущие камеральной проверке, и дополнительно иные, обусловленные назначением и глубиной проверки: осмотр территорий, помещений, документов и предметов (ст. 92) и привлечение понятых (ст. 98), выемка документов и предметов (ст. 94), инвентаризация имущества налогоплательщика (п. 13 ст. 89).

Проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами осуществляется с использованием следующих мероприятий налогового контроля: допрос свидетеля, пояснения налогоплательщика, истребование документов (ст. 93, 93.1), проведение экспертизы; привлечение специалиста и переводчика, взаимосогласительные процедуры (ст. 105.18-1). Взаимосогласительные процедуры предусмотрены и при проведении налогового мониторинга (ст. 105.31).

⁶ Об утверждении Методических рекомендаций по проведению налогового мониторинга и предпроверочного анализа на основе среднеотраслевых показателей: Приказ ФНС России от 23.07.2009 № ММ-8-1/24дсп@. (Документ опубликован не был.) СПС КонсультантПлюс.

⁷ О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками: Письмо ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (с изм. от 15.01.2019). (Документ опубликован не был.) СПС КонсультантПлюс.

Как указал Верховный Суд РФ, осмотр территорий и помещений возможен только у налогоплательщика, в отношении которого проводится выездная или камеральная налоговая проверка, с учетом ограничений, установленных п. 1 ст. 92 НК РФ⁸. Следовательно, это мероприятие не может осуществляться в ходе иных проверок, предпроверочного анализа или налогового мониторинга. Удивительно, что ранее письмом ФНС России от 16.10.2015 № СД-4-3/18072 устанавливалось право налоговых органов для сбора максимально полной доказательственной базы проводить мероприятия налогового контроля в соответствии со статьями 86, 90, 92, 93.1, 95, 96, 97 НК РФ в отношении контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц – участников сделки⁹.

Следует отметить, что Налоговым кодексом РФ достаточно неопределенно формулируются нормы о том, какие отдельные мероприятия налогового контроля могут проводиться и служить допустимыми доказательствами при осуществлении отдельных видов налоговых проверок, а также вне рамок проверок или при проведении налогового мониторинга. Вместе с тем налоговые органы не вправе расширительно толковать законодательные нормы о применении мероприятий налогового контроля, поскольку это представляет собой не предусмотренное федеральным законом ограничение свободы экономической деятельности. Думается, что одной из причин их осуществления в не предусмотренных законом случаях, является нарушение соотношения и логической цепи – «формы налогового контроля реализуются отдельными методами налогового контроля, последние осуществляются определенными способами и в комплексе мероприятий».

Таким образом, в настоящее время и на перспективу требуются четкое закрепление, возможно, новых методов, способов и мероприятий налогового контроля, в том числе с использованием цифровых технологий, их задачей будет оперативное реагирование на нарушение законодательства о налогах и сборах и их превентивное предназначение. Предполагается, что именно текущий онлайн-контроль позволит более эффективно решать современные задачи налогового администрирования, в которых налоговые органы незаметны и органично встроены в среду и жизнь налогоплательщика.

Список литературы

1. **Ваймер Е. В.** Терминология налогового контроля // Учен. зап. Алтайского филиала Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации: Сб. ст. / Под ред. И. А. Панарина. Барнаул: Азбука, 2013. Вып. 10. С. 70–72.
2. **Ордынская Е. В.** Приоритетные направления совершенствования методики подготовки и проведения предпроверочного анализа налоговыми органами // Угрозы и безопасность. 2011. № 7 (100). С. 51–63.

References

1. **Vaimer E. V.** The terminology of tax control. In: Scientific notes of the Altai branch of the Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation: collection of articles. Ed. by I. A. Panarin. Barnaul, ABC Publ., 2013, iss. 10, p. 70–72. (in Russ.)

⁸ Решение Верховного Суда РФ от 10.06.2019 № АКПИ19-296 О признании недействующим абзаца седьмого письма Федеральной налоговой службы от 16.10.2015 N СД-4-3/18072. (Документ опубликован не был.) СПС КонсультантПлюс.

⁹ Письмо ФНС России от 16.10.2015 № СД-4-3/18072) // Официальные документы (приложение к журналу «Учет. Налоги. Право»). 2016. № 1-2.

2. **Ordynskaya E. V.** Priority areas for improving the methodology for preparing and conducting pre-audit analysis by tax authorities. *Threats and Security*, 2011, no. 7 (100), p. 51–63. (in Russ.)

Материал поступил в редколлегию

Received

04.02.2020

Сведения об авторе / Information about the Author

Ваймер Евгения Владимировна, кандидат юридических наук, доцент, Сибирский институт управления – филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (ул. Нижегородская, 6, Новосибирск, 630102, Россия); Алтайский государственный технический университет им. И. И. Ползунова (пр. Ленина, 46, Барнаул, 656038, Россия)

Evgenia V. Weimer, Candidate of Legal Sciences, Docent, Siberian Institute of Management – a branch of the Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation (6 Nizhegorodskaya Str., Novosibirsk, 630102, Russian Federation); Altai State Technical University named after I. I. Polzunov (46 Lenin Ave., Barnaul, 656038, Russian Federation)

vaimer-evgeniya79@yandex.ru

ORCID 0000-0002-9109-6567

SPIN 5773-6054