НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ ГЛАЗАМИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

TAX CONTROL THROUGH THE EYES OF TAXPAYERS

УДК 336.2

Ихсанова Э.И., студентка 2 курса, Уфимский филиал Финансового университета при правительстве РФ, Россия, г. Уфа

Шеина А.Ю., канд. экон. Наук, доцент кафедры «Экономика, менеджмент и маркетинг», Уфимский филиал Финансового университета при правительстве РФ, Россия, г. Уфа

Ikhsanova E.I., e-mail: ilina.ikhsanova@gmail.com

Sheina A.Yu.

Аннотация: Автор настоящей статьи провел исследование с целью ответить на вопросы о том, в какой степени российские налогоплательщики осведомлены о приоритетах и основных направлениях налогового контроля. Налоговый контроль является одним из основных элементов функционирования налоговой системы, а также одним из гарантов законности в сфере налогообложения. Также рассмотрены формы и методы налогового контроля глазами налогоплательщиков.

Abstract: The author of this article conducted a study to answer questions about the extent to which Russian taxpayers are aware of the priorities and main areas of tax control. Tax control is one of the main elements of the functioning of the tax system, as well as one of the guarantors of legality in the field of taxation. The forms and methods of tax control through the eyes of taxpayers are also considered.

Ключевые слова: налогоплательщик, налоги, налоговая культура, налоговая система, налоговый контроль, формы налогового контроля.

Keywords: taxpayer, taxes, tax culture, tax system, tax control, forms of tax control.

Развитая финансовая система страны – это путь к успешному развитию и устойчивости. Налоговый контроль является одним из аспектов финансовой системы любого государства. Налоговый контроль выступает основным элементом налогового администрирования, он направлен на обеспечение налоговой безопасности территории.

Налоговый контроль - это обособленное направление государственного финансового контроля. Порядок осуществления налогового контроля регулируются положениями главы 14 Налогового Кодекса Российской Федерации [1].

Правильно организованный налоговый контроль позволяют значительно уменьшить налоговые правонарушения и преступления, сократить теневой сектор экономики, и как следствие обеспечить экономическую и финансовую безопасность страны [6, с. 121].

Цель сформированного государственного налогового контроля - обеспечить налоговую безопасность для поддержания общеэкономической безопасности государства.

Основополагающими задачами государственного налогового контроля в обеспечении экономической безопасности государства можно отметить следующие [8, с. 103]:

- предупреждение и выявление налоговых правонарушений;
- минимизация налоговых рисков;
- создание совершенной системы налогообложения и другие.

Основные направления налогового контроля систематизированы на рисунке 1.



Рисунок 1 - Направления налогового контроля [8]

Налоговый контроль обеспечивает [5, с. 117-121]:

- Исполнение принципа законности;
- Безопасность финансовой сферы;
- Соблюдение интересов государства;
- Рациональность взимаемых налоговых сборов.

Помимо вышеперечисленного, природа налогового контроля заключается в обеспечении своевременного исчисления налогов и сборов и последующей их передачи в бюджеты различных уровней бюджетной системы государства. (не только, налоги и сборы передаются также в бюджеты субъектов и местные бюджеты, так что лучше употребить термин «в бюджеты бюджетной системы»).

Налоговый контроль является одним из основных элементов функционирования налоговой системы, а также одним из гарантов законности в сфере налогообложения. Любой вид контроля подразумевает проведение ряда мероприятий, которые устанавливают степень соответствия действующему законодательству.

В связи с вышеизложенным, необходима разработка мер направленных на пересмотр механизма работы налоговых органов, а именно:

• Минимизация количества проводимых выездных проверок;

• Усиление накладываемых санкций за совершение налоговых правонарушений, что приведет к уменьшению количества нарушений и повышению налоговой дисциплины;

• Проверки должны нести характер не рекомендаций, а профилактики, предотвращая совершения нарушений, а не фиксируя их последствия.

Решить данную проблему возможно, для этого следует - разработать план проведения мероприятий, направленных на устранение правовой безграмотности и выработку правовой культуры лиц, уплачивающих налоги и сборы. Данная мера обеспечивает получение необходимых знаний, для повышения гражданской ответственности и послужит мерой предупреждения совершения налогового правонарушения.

Налоговый мониторинг. Данная система дает возможность постоянного контроля финансовых операций конкретных налогоплательщиков, которые находятся на контроле у налоговых органов и к их деятельности имеются вопросы. В свою очередь, налогоплательщик, понимая, какая деятельность ведется в их отношении, будут иметь мотивацию осуществлять свою финансовою деятельность в соответствии с законом. Данная мера сильно повышает налоговую дисциплину и ответственность налогоплательщиков, поскольку дает налоговому органу доступ ко всем операциям и первичным документам и делает бизнес практически полностью прозрачным.

Таким образом, необходимо рассмотреть возможность массового внедрения рассматриваемой системы мониторинга. Важно, чтобы мониторинг

осуществлялся по отношению ко всем, либо к значительной части существующих организаций, но только в том случае, если есть возможность обеспечить ее стабильное функционирование. Для этого необходимо наличие большого квалифицированного рабочего состава, и серьезное, продвинутое техническое обеспечение.

Регулирование налоговых отношений в России многие годы развивается семимильными шагами. Налогоплательщики в положении человека вынужденного постоянно вертеть головой и смотреть по всем четырем сторонам, ожидая неприятных сюрпризов с любой из них. Правотворчеством у нас занимается парламент (а в кризис пальму первенства активно перехватило Правительство и региональные власти), Минфин, ФНС вплоть до рядовых инспекций с их особенным правопониманием, ну и конечно – суды.

Судебные доктрины и практика давно стали привычной частью регуляторного пейзажа в отечественном налогообложении (и не только в нем, разумеется). Каждому налоговому специалисту известно практически наизусть Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» о необоснованной налоговой выгоде , которое применяется не только вместе с нормами Кодекса, но зачастую вместо них, что лишь подтверждает высокую значимость судебных доктрин и концепций [2]. Особенно это актуально в пограничных ситуациях, не поддающихся абстрактному нормативному регулированию без учета конкретных обстоятельств и наглядных примеров.

Пожалуй, самой показательной из таких трудно поддающихся регламентации сфер является злоупотребление правом, выявление которого всегда завязано на оценке обстоятельств и поведения участников правоотношений. Кодификация налоговых антизлоупотребительных правил в статье 54.1 НК РФ [1], по мнению налогоплательщика, была произведена крайне неудачно, поэтому и Постановление № 53, и последующая правоприменительная практика высших судов, основанная на нем, не утрачивают актуальности. А главное, что текущей версией Кодекса продолжен заложенный некогда

регуляторный перекос, основанный на допущении, будто недобросовестно могут себя вести исключительно налогоплательщики.

Разумеется, терминологически недобросовестность государственных органов и частных субъектов не может быть одинакова ввиду принципиального различия их функций и полномочий, однако суть явления от использования разных терминов не меняется – поэтому опустим здесь спор о словах, обратившись к содержанию.

Безусловный одобрительный интерес представляет собой то, что Верховный Суд Российской Федерации при рассмотрении конкретных дел в последние годы обращается не только к традиционной теме злоупотреблений со стороны налогоплательщиков, но и к оценке поведения налоговых органов при осуществлении налогового контроля. Как показывает практика, злоупотреблять своими правами они могут ничуть не меньше налогоплательщиков.

Справедливости ради, риск злоупотреблений со стороны налоговых органов был очевиден высшим судьям достаточно давно. Конституционный Суд Российской Федерации назвал данное явление «избыточным налоговым контролем» и «несовместимым с принципом правового государства превышением полномочий», а в Постановлении Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 №14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева» прямо сформулировал: «НК РФ исходит из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля. Если, осуществляя его, налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль в таких случаях может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности» [3].

Избыточный налоговый контроль фигурировал и в практике Президиума ВАС РФ – например, в Постановлении от 18.03.2008 № 13084/07 такими словами

была охарактеризована ситуация проведения камеральной налоговой проверки в течение 11 месяцев без убедительных к тому оснований [4]. Президиум поддержал налогоплательщика и признал в такой ситуации нарушение целей налогового администрирования. Не без сожаления отметим, что спустя 10 лет столь значительные сроки налогового контроля мало кого смущают – практике известны примеры проведения камеральных проверок по 2-3 года, что признавалось и признается судами нормальным, не нарушающим права налогоплательщика.

На практике такой, безусловно, верный подход получил продолжение в требовании обоснованности действий налоговых органов при проведении проверок, которые, оказывается, действительно не всегда правы в своих действиях «по умолчанию», и это становится, очевидно судьям арбитражных судов «на местах». Так, отсутствие фактических оснований для приостановления проверки привело к признанию недействительными соответствующих процедурных решений инспекции. Суды мотивируют свои решения необычно смело для 2020 года: «осуществление налоговым органом действий, противоречащих режиму приостановления проверки, фактически означает, что в этот период проверка продолжалась, что является доказательством отсутствия у Инспекции объективной необходимости в приостановлении выездной налоговой проверки. А из этого можно сделать вывод, что приостановление проверки носило формальный характер, и использовалось Инспекцией в целях незаконного продления общего срока проведения проверки. Подобного рода действия Инспекции являются злоупотреблением правом со стороны налогового органа, проявлением избыточного налогового контроля, препятствующим предпринимательской деятельности, что безусловно нарушает права и законные интересы Общества» [11].

Неудивительно, что проблематика злоупотреблений со стороны налоговых органов наиболее ярко проявилась в вопросах процедурных сроков, поскольку теми же судами в свое время была однозначно признана исключительно организационная их роль, которая в крайнем случае могла бы затруднить

процедуру взыскания налога, но никогда – привести к признанию самого доначисления незаконным.

Пожалуй, еще больший интерес по сравнению со сроками вызывает оценка поведения налоговых органов непосредственно при выявлении налоговых нарушений и формулировании соответствующих обвинений. И, пожалуй, в данном случае концепция «добросовестного налогового администрирования» выделяется из концепции «избыточного налогового контроля» тем, что она применима скорее не к процедурным аспектам деятельности налоговых органов, а к материально-правовым отношениям по исчислению и уплате конкретных налогов на основании части второй Кодекса.

В этом смысле показательно, что как само собой разумеющийся в практике до сих пор зачастую воспринимается односторонне-обвинительный уклон налогового контроля, хотя системное толкование статей 78 и 82 Кодекса не позволяет говорить о том, что в ходе проверки выявляются исключительно нарушения, приведшие к неуплате налогов в бюджетную систему. Пункт 4 статьи 89 НК РФ в принципе говорит о предмете выездной проверки как о правильности исчисления налогов и сборов, не ограничивая обязанности налогового органа выявлением исключительно негативных фактов о деятельности налогоплательщика с правом игнорировать положительные факты, либо возможные переплаты налогов и сборов [1]. Из такого подхода к налоговому контролю, например, исходит предложенная также еще Президиумом ВАС РФ судебная концепция действительного налогового обязательства (к сожалению, не получившая до сих пор законодательного закрепления, в отличие от регламентации «пределов осуществления прав налогоплательщиками»), в соответствии с которой налогоплательщик, допустивший нарушение, должен доплатить налоги до уровня, который был бы им достигнут при отсутствии нарушений, но не свыше того (штрафы и пени не в счет) [15].

Иными словами, налоговое администрирование не может быть «одноглазым», действуя исключительно с обвинительными целями

максимизации фискальных достижений. Осуществление государственной функции по налоговому администрированию требует от налоговых органов предельно возможной объективности. Безусловно, полная беспристрастность контролирующих лиц невозможна уже хотя бы по психологическим причинам, однако в некоторых ситуациях предвзятость проверяющих и стремление доначислить налог любой ценой становится, слишком очевидна и требует пресечения.

Наблюдение таких ситуаций, когда налоговый контроль очевидным образом направлен не на защиту правомерного публичного интереса, а служит исключительно цели наполнения бюджета невзирая ни на что или узким желаниям отдельных должностных лиц. В ходе эволюции судебных доктрин привело к появлению концепции добросовестного налогового администрирования – как бы «в пику» требованию «добросовестного поведения» от налогоплательщиков, но с учетом ранее выработанных и озвученных судами подходов [11, с. 184].

Концепция «добросовестного налогового администрирования» в пока достаточно нова для российской практики, потому мало удивительного в том, что чаще всего на данный принцип ссылается именно породивший ее Верховный Суд, а не нижестоящие судьи. В то же время в арбитражных спорах можно наблюдать упоминание данного принципа к месту и не очень, прежде всего, с подачи самих налогоплательщиков. В связи с этим важно отметить, что далеко не каждое нарушение налогового органа представляет собой именно юридическую «недобросовестность» (моральные оценки оставим в стороне) [13, с 224].

Например, неверная оценка обстоятельств или неправильное применение нормы права являются нарушениями иного порядка, равно как ошибка налогоплательщика в толковании нормы закона вовсе не означает злоупотребление им своими правами, что бы ни писали по этому поводу инспекторы в актах проверки.

Поэтому во избежание «замыливания» принципа добросовестного налогового администрирования в практике представляется важным очертить некоторые общие основания для его применения, отличающие его от «ординарного» нарушения норм закона.

Анализ примеров из судебной практики, прежде всего, Верховного Суда, позволяет выделить три ключевых типа ситуаций, когда может иметь место нарушение рассматриваемого принципа (классификация может быть, и расширена в дальнейшем) [14]:

– ошибка налогоплательщика вызвана неправильной рекомендацией (разъяснением, активным поведением при осуществлении контроля) самой инспекции, причем ошибка не привела к получению необоснованной налоговой выгоды плательщиком, связана с нарушением формальных, а не сущностных правил исчисления налога;

– ошибка фактически не привела к недоимке (либо налог при учете всех обстоятельств не должен быть уплачен вовсе, либо ошибка была лишь в периоде учета операции, что не привело к неуплате налога, а как максимум – к некоторой сумме пени);

– налоговому органу на момент проверки были или очевидно должны были быть известны, но были проигнорированы все обстоятельства исчисления налога, влияющие на его величину в сторону уменьшения (в т.ч. поданные уточненные декларации и т.п.).

Таким образом, во всех перечисленных основаниях речь идет именно о тенденциозном правоприменения в конкретной ситуации без учета достоверно известных налоговому органу обстоятельств, а равно тех фактов, которые он совершенно точно должен бы установить, например, не только доходы, но и расходы налогоплательщика при применении расчетного метода.

Резюмируя, следует отметить, что принцип добросовестного налогового администрирования или недопустимости злоупотребления налоговым органом своими правами при создании формальных условий для излишнего взыскания налогов и сборов имеет большой потенциал для дальнейшего развития и

применения. На его основании можно не только решать конкретные ситуации, но и произвести концептуальную ревизию отдельных подходов к расчету налоговых обязательств по результатам контрольных мероприятий.

В то же время важно помнить, что указанный принцип не может быть «затычкой» в любых возражениях налогоплательщика при любых нарушениях (вовсе не обязательно следовать негативному примеру налоговых органов, которые практически при любом нарушении «до кучи» обвиняют налогоплательщика в недобросовестности, где надо и не очень), а употреблять его стоит именно к месту, что позволит сделать полезный принцип реально работающим в большом круге ситуаций на пользу налогоплательщиков и на «окультуривание» их взаимодействия с налоговой администрацией в целом[100].

В заключение следует выделить важное начало, которое в будущем помогло бы облегчить налоговым органам налоговый контроль. Следует соблюдать баланс интересов государства и налогоплательщиков, т. е. постепенно минимизировать давление на исполнительных плательщиков и препятствовать осознанному игнорированию уплаты налогов и установленных сборов [91, с. 204].

Таким образом, рассмотрение вышеуказанных форм налогового контроля, выявление сопутствующих проблем, их исправление и модернизация обеспечат значительную эффективность взыскания сумм налога в бюджет Российской Федерации, рост доходов всего государства.

Список использованных источников

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) (ред. от 17.02.2021)//Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/
2. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»//Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/

3. Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева»//Режим до-ступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48495/
4. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 марта 2008 г. № 13084/07 Суд не находит оснований для отмены оспариваемого судебного акта, поскольку длительный срок проведения проверки свидетельствует о нарушении налоговой инспекцией целей налогового администрирования, которые не могут иметь дискриминационного характера, препятствующего предпринимательской деятельности налогоплательщика. //Режим доступа: https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1686895/
5. Долгобаева Д.А. Формы налогового контроля: мониторинг как современная форма налогового контроля. // В сборнике: Актуальные проблемы менеджмента, экономики и экономической безопасности. 2019. С. 117-121.
6. Идиятуллина И.А., Минеева В.М. Взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков в режиме налогового контроля. Сборник статей Международной научно-практической конференции. В 4-х частях. – 2017. – С. 121-123.
7. Лобачев А.А., Николаева Т.А., Прокошин М.С. Налоговый контроль как элемент системы административного контроля. Современное право. 2020. № 9. С. 45-50.
8. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для прикладного бакалавриата / В.Г. Пансков. – 6-е изд., перераб. и доп. – И: Юрайт, 2019. – 436 с.
9. Передерий А.А. Перспективы развития налогового контроля в Российской Федера-ции. Научно-практические исследования. 2020. № 1-3 (24). С. 201-204.

10. Радостева М. В. Особенности самостоятельной оценки налоговых рисков налогоплательщиками. Вестник Национального Института Бизнеса. 2020. № 39. С. 178-183.
11. Савостьянова С.А. Некоторые проблемы защиты прав и законных интересов налогоплательщиков при осуществлении налогового контроля. Проблемы экономики и юридической практики. 2020. Т. 16. № 3. С. 182-186.
12. Светлакова А.А. Проблема налоговой ответственности налогоплательщика. Трибуна ученого. 2020. № 7. С. 177-182.
13. Харитоно И.В. Добросовестное налоговое администрирование. Материалы Всероссийской конференции магистров, аспирантов и соискателей: в 2 т.. 2019. С. 224-227.
14. Харитонов И.В. Субъективная добросовестность в налоговом праве. Налоги и налогообложение. 2020. № 2. С. 1-8.
15. Федеральная налоговая служба. Разъясняем порядок продления и приостановления срока проведения выездной налоговой проверки. //Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn64/news/tax_doc_news/4272457/

List of sources used

1. Tax Code of the Russian Federation (Tax Code of the Russian Federation) (as amended on February 17, 2021) // Access mode: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/
2. Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of 12.10.2006 No. 53 "On the assessment by arbitration courts of the validity of the taxpayer's receipt of tax benefits" // Access mode: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/
3. Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of July 16, 2004 No. 14-P “In the case of checking the constitutionality of certain provisions of part two of Article 89 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with complaints from citizens A.D. Egorova and N.V. Chuev "// Access mode: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48495/

4. Resolution of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of March 18, 2008 No. 13084/07 The court finds no grounds for canceling the contested judicial act, since the long period of the audit indicates a violation by the tax inspectorate of the purposes of tax administration, which cannot have a discriminatory nature that prevents business activities of the taxpayer. // Access mode: https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1686895/
5. Dolgobaeva D.A. Forms of tax control: monitoring as a modern form of tax control. // In the collection: Actual problems of management, economics and economic security. 2019.S. 117-121.
6. Idiyatullina I.A., Mineeva V.M. Interaction between tax authorities and taxpayers in the tax control regime. Collection of articles of the International Scientific and Practical Conference. In 4 parts. - 2017 .-- S. 121-123.
7. Lobachev A.A., Nikolaeva T.A., Prokoshin M.S. Tax control as an element of the administrative control system. Modern law. 2020.No. 9.P. 45-50.
8. Panskov VG Taxes and taxation: textbook and workshop for applied baccalaureate / V.G. Panskov. - 6th ed., Rev. and add. - I: Yurayt, 2019 .-- 436 p.
9. Perederiy A.A. Prospects for the development of tax control in the Russian Federation. Scientific and practical research. 2020. No. 1-3 (24). S. 201-204.
10. Radosteva MV Peculiarities of self-assessment of tax risks by taxpayers. Bulletin of the National Institute of Business. 2020.No. 39. S. 178-183.
11. Savostyanova S.A. Some problems of protecting the rights and legitimate interests of taxpayers in the implementation of tax control. Problems of economics and legal practice. 2020.Vol. 16.No. 3.P. 182-186.
12. Svetlakova A.A. The problem of tax liability of the taxpayer. The tribune of the scientist. 2020.No. 7.P. 177-182.
13. Kharitono I.V. Conscientious tax administration. Materials of the All-Russian Conference of Masters, Postgraduates and Applicants: in 2 volumes. 2019, pp. 224-227.

14. Kharitonov I.V. Subjective conscientiousness in tax law. Taxes and taxation. 2020. No. 2. S. 1-8.
15. Federal Tax Service. We explain the procedure for extending and suspending the term for conducting an on-site tax audit. // Access mode: https://www.nalog.ru/rn64/news/tax_doc_news/4272457/