

Раздел III. Налоговый контроль

В рубрике «Налоговый контроль» размещаются материалы, посвященные процессуально-правовым и иным аспектам эффективной защиты прав налогоплательщиков, налоговых агентов и иных обязанных лиц, как в административном (внесудебном), так и в судебном порядке. В частности, рассматриваются практические вопросы применения способов, методов и приемов защиты, особенности выстраивания тактики, позиции и доказательной базы по налоговым спорам.



Бондарева Наталья Анатольевна

кандидат экономических наук, доцент,
преподаватель кафедры Бухгалтерского учета и налогообложения
Московского финансово-промышленного университета «Синергия»,
г. Щелково Московской обл.
Email: bna008@mail.ru

Использование терминологии в налоговом законодательстве

Аннотация: Внедрение в налоговый контроль новых форм, способов, методов требует четкости в определении основных понятий налогового законодательства. В статье уточнена и обоснована классификация налоговой терминологии, касающаяся налоговых проверок. В частности, осуществлен анализ терминов, использованных в п. 1 ст. 82 Налогового кодекса, необходимых для применения участниками налогового контроля.

Ключевые слова: налоговый контроль, подход к налоговому контролю, форма, метод, способ, прием налогового контроля.

Annotation: The implementation of tax control of new forms, ways, methods, requires clarity in defining the basic concepts of tax law. The article clarifies and justifies the classification of tax terminology relating to tax audits. In particular, the analysis of terms used in section 1 of article 82 of the Tax code necessary for the application of the tax control participants.

Keywords: tax control, the approach to tax control, form, method, method, receipt of tax control.

Налоговое законодательство является одним из сложнейших среди многих отраслей права. При этом оно тесным образом связано с экономикой государства, организаций всех отраслей народного хозяйства, состоянием финансов и социальной жизни граждан, что налагает большую ответственность на субъектов налоговых правоотношений. Четкое, логичное и доступное изложение положений Налогового кодекса (НК РФ) одинаково важно как для налогоплательщиков для исчисления налоговых баз, так и для работников налоговых органов в их контрольной работе.

До сих пор остаются неразработанными положения Налогового кодекса, касающиеся методологии налоговых проверок, которые являются самым главным элементом в правоотношениях налоговых органов и налогоплательщиков. Научное обоснование терминологии необходимо для формализации контрольных процедур, что исключит ошибочные действия налогового инспектора. Это позволит минимизировать издержки на стадиях подготовки, осуществления и анализа контроля.¹ Налогоплательщик в таком случае сможет предусмотреть контрольные процедуры и подготовить необходимые документы, что снизит его издержки и напряженность взаимоотношений субъектов контроля.

Рассмотрим некоторую терминологию, регламентирующую проведение налогового контроля.

Абз. 2 п. 1 ст. 82 гласит: «Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, а также в других формах, предусмотренных настоящим Кодексом».

В данном положении различные элементы методологии налогового контроля определены только как формы контроля. Рассмотрим сущность терминов.

Большое значение в рассматриваемой проблеме имеет понятие подхода к налоговому контролю, который и определяет необходимость научной классификации всех элементов налогового контроля для правильного понимания процесса контроля, его целей и задач. Данный термин имеет институциональный смысл, рассматриваемый в научной литературе как некий комплекс взаимодействующих структур и механизмов.² Понятие «подход» отражает способы и стратегии воздействия, необходимые для получения определенных результатов в процессе развития общества. Следовательно, можно установить зависимость налогового контроля от состояния институциональной среды и государства, действующего в ней как регулятора.

В Российском налоговом контроле сохранились принципы командно-административной системы управления советского периода. Данный подход к управлению предусматривает реализацию интересов государства путем применения силовых методов и методов принуждения. Так как налогообложение – особая категория отношений по поводу исполнения налогоплательщиком своих обязанностей по уплате налогов государству при существовании неукоснительного налогового суверенитета, то возникают налоговые правоотношения участников, которые регламентируют обязанности всех субъектов правоотношений. Субъекты действуют в рамках определенных, установленных государством, прав и обязанностей. Налоговое законодательство строго регламентировало процессуальные действия не только налогоплательщиков, но и самих налоговых органов.

Командно-административный подход основан на принципах жёсткого администрирования, на подавлении инициативы, требует беспрекословного подчинения.³ Такой подход учеными характеризуется как этатический, то есть государственнический, когда существует приоритет интересов государства.⁴ «Права граждан в области

1 Бондарева Н.А. Трансформация территориальных налоговых органов. // «Актуальные вопросы теории и практики налогообложения: интеграция российского и зарубежного опыта». Международная научно-практическая конференция. Издательский дом «Научное обозрение», 2014. – 135 с. – С. 105-121.

2 «Подход – это комплекс парадигматических, синтагматических и прагматических структур и механизмов в познании и/или практике, характеризующий конкурирующие между собой (или исторически сменяющие друг друга) стратегии и программы в философии, науке, политике или в организации жизни и деятельности людей». Современный толковый словарь. М.: Большая Советская Энциклопедия., 1997.

3 Ефремова Т.Ф. Новый словарь русского языка: Толково-словообразовательный. М., 2000. – 1233 с.

4 Проблемы общей теории права и государства: Учебник для вузов / Под ред. В.С. Нерсесянца. – М.: Норма, 2004. – 832 с.

финансовых, в частности налоговых, правоотношений были явно потеснены обязанностями. Права налогоплательщика публично-правового характера не находили отражения в законе».¹

Существуют и иные правовые подходы, характеризующие отношения государства и налогоплательщиков, в частности, либеральный подход, когда государство и налогоплательщики выступают антиподами, что не ведет к установлению налогового обязательства и не способствует его неукоснительному исполнению.

Третий подход – реалистический или естественно-правовой, в котором государство «является источником и гарантом прав человека благодаря закреплению их в законе; право и закон не имеют существенных различий; права личности изменяются в зависимости от государственной целесообразности и возможности».² В частности, Пепеляев С.Г. указывает на демократическое правовое государство, в котором «именно конституционные ограничения свободы государства в области налогообложения и возможность налогоплательщиков контролировать соответствие практики налогообложения этим нормам позволяют использовать термин «налогоплательщик» в качестве синонима слову «гражданин»».³

В настоящее время Россия старается изменить подход к налоговому контролю, следуя принципам ОЭСР. В аналитических докладах специалистов ФНС заявляется «подход досудебного аудита», который на самом деле является инструментом налогового контроля, который позволяет избежать судебного разбирательства и связанных с ним издержек. Поэтому многие ученые называют подходы к налоговому контролю инструментальными.

Словари трактуют инструмент – (лат. instrumentum – орудие) как предмет или алгоритм, используемые для воздействия на объект: его изменения или измерения в целях достижения полезного эффекта. Инструмент помогает оценить качество, развитие, состояние, выявить основные факторы, влияющие на исследуемую проблему, направить или распределить усилия для ее эффективного разрешения. Инструмент позволяет отслеживать ход протекания процесса и воздействовать на него (с помощью соответствующей обратной связи), предупреждая его отклонения от предъявленных к процессу требований.⁴

Что касается проверки, то экономический словарь трактует проверку как «контроль, анализ, проводимый на предмет установления соответствия реального, истинного образа, состояния товара, документа, проекта (поведения), исполнения поручений требуемому образу, стандарту, образцу, установленным правилам».⁵

Сама по себе проверка не носит жесткого административного смысла, она проводится по плану, предусматривает соответствие деятельности нормам и требованиям, а выявленные расхождения и несоответствия просит устранить в сроки, устанавливая ответственное лицо. Главная цель проверки в общем смысле – добиться соответствия нормам и поддержания проверяемой документации в дальнейшем в пределах норматива.

В связи с этим целесообразно обратить внимание на термин «проверка» в сфере налогообложения. В данном случае – это проверка исполнения, которая обозначает установление соответствия действий и документов определенным законом правилам. В настоящее время применение термина «проверка» в контрольной деятельно-

1 Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юрист, 2003. – С.147.

2 Скакун О.Ф. Теория государства и права: Учебник. – Харьков: Консум; Ун-т внутр. дел, 2000. – С. 157.

3 Пепеляев С.Г. Налоговое право: Учебное пособие. – М.: ФБК-Пресс, 2000. – 343 с.

4 Кузьмин А.М., Высоковская Е.А. Креативные и аналитические инструменты создания инноваций: справ. – СПб.: ЛЭТИ, 2011. – 128 с.

5 Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 495 с.

сти налоговых органов имеет существенное значение, так как все чаще проверка выступает как ревизия, надзор или аудит.

Обратим внимание на термин «форма контроля». В налогообложение он пришел из финансового права, так как налогообложение является отраслью финансов. Финансовое право предусматривают следующие формы контроля: проверка, ревизия, надзор, аудит. В Налоговом кодексе не предусматривается никакая другая форма контроля, кроме налоговой проверки, что противоречит п. 1 ст. 82.

Ученые трактуют проверку, как единичное контрольное действие или исследование конкретного вопроса на одном или нескольких участках деятельности.¹ Смысл этого определения заключается в том, что проверяющие подвергают контролю только один вопрос (тему), другие вопросы остаются за пределами проверки и никак не могут повлиять на принятые решения. В отношении налогового контроля такой подход гарантирует налогоплательщику ограниченность проверяемых документов. Но в современных условиях подходы к проверкам изменились, расширился круг проверяемых вопросов, проверки стали похожи на ревизии и аудит.

Так, Филатова А.В. полагает, что в последних документах, регламентирующих проведение финансового контроля не уточняется форма контроля, поэтому она не разделяет ревизию и проверку. Ревизия представлена как комплексная проверка, а проверка в таком случае является просто тематической проверкой.² Карпов Э.С. делает вывод, что «ревизия – это сплошная документальная и фактическая проверка всех финансово-хозяйственных операций, совершенных проверяемой организацией за определенный период».³

Поэтому две самостоятельные формы административной деятельности: административные процедуры и юрисдикции, реализуются в совокупности налоговыми органами в контрольной деятельности.⁴

Кроме того, следует заметить, что любая внешняя проверка предполагает повторный контроль уже исправленных ошибок, но никак не налагает санкции. Наказания в таком случае применяет проверяемая организация. Это отличает проверку от ревизии и надзора и сближает с аудитом.

Следовательно, в налоговом законодательстве следует предусмотреть более точное название формы финансового контроля, осуществляющей налоговый контроль, а следовательно, и изменит методологию проведения налогового контроля.

Далее налоговые проверки классифицируются на виды: камеральные, выездные, встречные.

Способы контроля рассматриваются с точки зрения способов получения доказательств: изучение отчетности, объяснение налогоплательщика, экспертиза, обследование помещений, участие специалиста, свидетеля, надзор (соответствие деятельности норм закона), бесконтактный контроль.

В настоящее время применяется способ проверки: точечный. Точечный способ проверки предусматривает проверку не всех налогоплательщиков, а некоторых, только тех, где возможно обнаружение крупных сумм налогового платежа, то есть доначислений. Данный способ отличается от выборки, которая подразумевает слу-

1 Карпов Э.С. О разграничении проверки и ревизии как форм бюджетного контроля // Юридические науки: проблемы и перспективы: материалы междунар. науч. конф. (г. Пермь, март 2012 г.). – Пермь: Меркурий, 2012. – С. 61-63.

2 Филатова А.В. Регламенты и процедуры в сфере реализации государственного контроля (надзора) / под ред. Н.М. Кониной. Саратов: Научная книга, 2009. – 280 с.

3 Карпов Э.С. О разграничении проверки и ревизии как форм бюджетного контроля // Юридические науки: проблемы и перспективы: материалы междунар. науч. конф. (г. Пермь, март 2012 г.). – Пермь: Меркурий, 2012. – С. 61.

4 Долгополов О.И. Применение и толкование налогового законодательства. // Налоговый вестник, 2007, № 8. – С.142 – 143.

чайность. В обзорных текстах же налоговых органов употребляется как точечный подход.

В ст. 31 п. 7 называется еще один способ определения суммы налогов (не налоговой базы) – расчетный путь – «определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике...».

Рассмотрим понятие «метод», так как при помощи применения того или иного метода можно оценить налоговое обязательство налогоплательщика. Метод – от греч. *methodos* – путь исследования, достижения какой либо цели, совокупность приемов или операций практического или теоретического освоения (познания) действительности для достижения какой – либо цели, пользоваться методом. То есть методом является действие для достижения цели. Метод отличается от способов (непосредственно и косвенно), методы отражают способы во взаимосвязи.

Основой налоговой проверки являются методы экономического и финансового анализа, к которым относятся методы экономической статистики, математико-статистические, финансовых вычислений, а также балансовый, факторный анализ, по аналогии, косвенный, паушальный, идентификации, изучения продукции и другие. Все эти методы подразделяются на общие и частные. Общие методы представляют собой совокупность методов аналитической работы в любой отрасли народного хозяйства. Частные методы конкретизируют анализ хозяйственных процессов, происходящих в определенной отрасли народного хозяйства, в определенном типе производства.¹

Следовательно, применяющийся в настоящее время в Российских источниках термин «горизонтальный контроль (мониторинг)» и трактуемый как метод, таковым не является,² так как включает методы анализа показателей хозяйственной деятельности во времени по отчетным периодам. Следовательно, горизонтальный контроль – это способ налоговой проверки, осуществляющийся при помощи автоматизированной информационной системы, позволяющей бесконтактно анализировать экономические показатели деятельности организации. Отсюда и новый термин, обозначающий способ налогового контроля – бесконтактный контроль.

Совокупность методов и способов проверки представляет собой методику.

Методы включают приемы. Контролер применяет конкретные приемы, которые характеризуют тот или иной метод, их можно представить как процедуры. Процедуры необходимо подробно прописывать, так как в них есть специфическая последовательность выполняемых действий, регламентация прав и обязанностей участников контрольного процесса. К ним относятся: инвентаризация, проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, подтверждение, устный опрос персонала, проверка наличия документов, проверка арифметических расчетов и др.

На основании вышеизложенного содержание абз. 2 п. 1 ст. 82 носит следующий смысл: «Налоговый контроль проводится ... посредством налоговых проверок (*форма*), получения объяснений (*прием*), проверки данных учета и отчетности (*прием*), осмотра помещений и территорий (*прием*), а также в других формах, предусмотренных настоящим Кодексом». Данный пункт статьи следует разработать заново, в зависимости от формы финансового контроля (проверка, аудит, надзор, ревизия). В связи с этим необходимо уточнить методологию контрольной работы налоговых органов, а затем в зависимости от формы контроля включить в Налоговый кодекс способы, методы, приемы налогового контроля.

1 Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. 3-е изд., доп. – М.: Инфра-М, 2011. – 352 с.

2 Способ по Ожегову – это «действие или система действий, применяемые при исполнении какой-нибудь работы, при осуществлении чего-нибудь».

Так как, по мнению автора, налоговый контроль сближается наиболее с аудиторской деятельностью, чем с ревизией и надзором, то предлагается следующая редакция абз. 2 п. 1 ст. 82: «Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством аудита с применением приемов финансового и экономического анализа, а также с использованием способов контроля, предусмотренных настоящим Кодексом».

Список использованной литературы

1. Бондарева Н.А. Трансформация территориальных налоговых органов. // «Актуальные вопросы теории и практики налогообложения: интеграция российского и зарубежного опыта». Международная научно-практическая конференция. Издательский дом «Научное обозрение», 2014. – 135 с. – С. 105-121.
2. Долгополов О.И. Применение и толкование налогового законодательства. // Налоговый вестник, 2007, №8. – С. 142 – 143.
3. Ефремова Т. Ф. Новый словарь русского языка: Толково-словообразовательный. М., 2000. – 1233 с.
4. Карпов Э. С. О разграничении проверки и ревизии как форм бюджетного контроля // Юридические науки: проблемы и перспективы: материалы междунар. науч. конф. (г. Пермь, март 2012 г.). – Пермь: Меркурий, 2012. – С. 61-63.
5. Кузьмин А.М., Высоковская Е.А. Креативные и аналитические инструменты создания инноваций: справ. – СПб.: ЛЭТИ, 2011. – 128 с.
6. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2003. – 591 с. – С.147.
7. Ожегов С. И. Словарь русского языка: Ок. 53 000 слов / Под общ. ред. проф. Л. И. Скворцова. – 24-е изд., испр. – М.: Оникс, Мир и Образование, 2007. – 1200 с.
8. Пепеляев С.Г. Налоговое право: Учебное пособие. – М.: ФБК-Пресс, 2000. – 343 с.
9. Проблемы общей теории права и государства: Учебник для вузов / Под ред. В. С. Нерсесянца. – М.: Норма, 2004. – 832 с.
10. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.. Современный экономический словарь. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 495 с.
11. Скакун О.Ф. Теория государства и права: Учебник. – Харьков: Консум; Ун-т внутр. дел, 2000. – С. 157.
12. Современный толковый словарь. М.: Большая Советская Энциклопедия, 1997.
13. Филатова А.В. Регламенты и процедуры в сфере реализации государственного контроля (надзора) / под ред. Н.М. Конины. Саратов: Научная книга, 2009. – 280 с.
14. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. 3-е изд., доп. – М.: Инфра-М, 2011. – 352 с.