

УДК 336.225

ВЗАИМОСВЯЗЬ МОДЕЛЕЙ ПОВЕДЕНИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ*

*Адвокатова Алена Станиславовна, ст. преподаватель Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, магистр юриспруденции, Финансовый университет, Москва, Россия
Advokatova@rambler.ru*

В статье предпринята попытка теоретического обоснования взаимосвязи моделей поведения субъектов налоговых отношений через признание объективности их экономических интересов. Даются определения таких дефиниций, как «модель поведения», «модель налогового контроля», «модель взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов», их формы (возможные и актуальные). Рассматриваются условия и факторы, влияющие на взаимосвязь моделей поведения, в том числе через эволюцию развития технологий выбора объекта налогового контроля за правильностью исчисления и уплаты налогов. Особое значение придается инструментам пресечения неформальных практик «минимизации» налоговых платежей, применение которых направлено на упрощение и облегчение взаимодействия государства и добросовестных налогоплательщиков. Приводятся принципы развития налогового контроля, реализация которых является важнейшим условием снижения налоговых рисков субъектов налоговых отношений, а также фактором формирования модели поведения налогоплательщиков.

Ключевые слова: налоговый контроль; налоговые отношения; риск-ориентированный контроль; формы налогового контроля; налоговый мониторинг; модель поведения; модель взаимоотношений; модель налогового контроля; принципы развития налогового контроля.

The Interrelation of the Tax Payer Behavior and Tax Control Models

*Advocatova Alena S., senior lecturer of the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department, master of jurisprudence, Financial University, Moscow, Russia
Advokatova@rambler.ru*

The paper attempts to provide the theoretical ground for the interrelationship between the behavior models of tax relation parties by recognizing the objectivity of their economic interests. The maturity of the economy is determined by a balanced development of the country and simultaneous expansion of the domestic economic potential, which is ensured by creating conditions for stability and predictability of the business environment rather than by reducing the tax burden. The Center for the studies of the behavioral and mutual relations models of tax relation parties has defined tax control models. The author defines the concepts of the “behavior model”, “tax control model”, “model of relationships between taxpayers and tax authorities” as well as their forms (possible and real). The attention is paid to the conditions and factors influencing the interrelations between behavior models, particularly through the development of technologies for choosing an object of the tax control over the tax calculation and payment correctness. A focus is put on the tools for eliminating informal practices of “minimizing” tax payments and for simplifying and facilitating the interaction between the state and bona fide taxpayers. The article shows the principles of the development of tax control, the implementation of which is the most important condition for reducing the tax risks of subjects of tax relations, as well as a factor in the formation of a model for the behavior of taxpayers.

Keywords: tax control; tax relations; risk-oriented control; forms of tax control; tax monitoring; behavior model; relationship model; tax control model, principles of development of tax control.

* Статья подготовлена по результатам исследования на тему: «Совершенствование налоговых и иных инструментов государственной финансовой поддержки развития аграрного сектора экономики, направленных на импортозамещение и обеспечение продовольственной безопасности», выполненного за счет бюджетных средств по Государственному заданию Финансового университета 2017 г.

Сущность модели поведения налогоплательщика

Необходимость глубинного понимания поведения субъектов налоговых отношений предопределяет целесообразность рассмотрения дефиниций «модель поведения», «модель налогового контроля», «модель взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов».

В Большом толковом словаре даются как минимум шесть значений дефиниции «модель»¹. Так, в Словаре методических терминов модель определяется как «упрощенный мысленный или знаковый образ какого-л. объекта или системы объектов, используемый в качестве их „заместителя“ и средства оперирования»².

Г. Тиэйн при исследовании теоретических основ современного менеджмента обратил внимание на доминирование традиционной неоклассической парадигмы, включающей три предпосылки «твердого ядра»: индивидуализм, эгоизм и рационализм поведения экономического субъекта, т. е. речь идет о модели поведения, свойственной «человеку экономическому» [1]. Такой подход применим и к субъектам налоговых отношений, что предопределяет наш интерес к понятию «модель поведения».

В типологии моделей поведения выделяются модели поведения субъектов правоотношений в официальном и неофициальном общении (семейном, товарищеском, бытовом). Особенностью поведения в деловой (официальной) сфере является то, что в ней все субъекты общения выступают в официальных статусах и они ориентированы на достижение какого-либо делового эффекта, что обуславливает их модели поведения³. В исследуемом случае (модели поведения налогоплательщиков и налоговых органов) применим первый вариант — официальный тип.

¹ Например, «схема, математическое описание устройства какого-л. физического объекта или процесса, протекающего где-л. (обычно невидимого)»; «то, что служит натурой для художественного воспроизведения».

² Новый словарь методических терминов и понятий (теория и практика обучения языкам). Авторы Э.Г. Азимов, А.Н. Шукин. М.: Издательство ИКАР, 2009. Электронная версия, «ГРАМОТА.РУ», 2010 (дата обращения: 01.06.2017).

³ Этический кодекс. URL: <http://libsib.ru/etika/etika-delovogo-obscheniya/modeli-povedeniya>. (дата обращения: 12.06.2017).

Выбор модели поведения налогоплательщика

Факторы, влияющие на выбор модели поведения, зависят от специфики субъектов правоотношений. Если для поведения субъекта правоотношений в семье принципиальное значение имеет нравственная безупречность (честность, справедливость и совесть)⁴, то его поведение в деловой сфере предопределяется:

- 1) конкретной ситуацией, в которой субъекты налоговых отношений действуют или оказались по стечению обстоятельств;
- 2) целью, которую ставят перед собой эти субъекты;
- 3) критичной оценкой возможностей использования конкретной модели поведения.

В первой группе факторов, влияющих на выбор поведения налогоплательщика, выделяется учет субъектом налоговых отношений экономического положения в стране, бюджетного равновесия или дефицита как отражение комплекса экономических связей, включая международное положение.

Влияние первой группы факторов на налоговые отношения подтверждается результатами опроса, проведенного в 2016 г. компанией PwC среди почти полторы тысячи первых лиц бизнеса во всем мире, приуроченного к сессии Всемирного экономического форума в Давосе⁵. Результатом обобщения мнений руководителей российских компаний стало выделение в качестве одной из ключевых задач необходимости перехода к пониманию *налогообложения как части бизнес-стратегии, отражающей воздействие бизнеса на общество*. Руководители компаний при этом хотели бы, чтобы приоритетом исполнительных органов власти было создание понятной, стабильной и эффективной системы налогообложения. За это выступили более 65% респондентов.

⁴ Этический кодекс. URL: <http://libsib.ru/etika/etika-delovogo-obscheniya/modeli-povedeniya>. (дата обращения: 12.06.2017).

⁵ Российский выпуск 19-го Ежегодного опроса руководителей крупнейших компаний мира 2016 год «Чаяния российского бизнеса». URL: <http://www.pwc.ru/ru/ceo-survey/assets/ceo-survey-2016/19th-ceo-survey-rus-eversion.pdf> (дата обращения: 30.05.2017).

Основными угрозами, которые, по мнению представителей бизнес-сообщества, влияют на бизнес-климат и приводят к увеличению налоговой нагрузки, являются волатильность валютного курса (92%); геополитическая нестабильность (84%); чрезмерное регулирование (81%); повышение процентной ставки (76%); увеличение налогового бремени (76%); доступность капитала (75%); социальная нестабильность (69%). При этом 86% респондентов (вторая по распространенности угроза) привели в качестве негативного фактора государственную политику по предотвращению бюджетного дефицита и долговой нагрузки. Вместе с волатильностью валютного курса, доступностью капитала и чрезмерным регулированием последняя относится к угрозам, актуальность которых за последние три года возрастала: если такой позиции придерживались в 2014 г. 62% опрошенных, то в 2016 г. — 86%.

Важнейшим специфическим показателем конкретной ситуации для выбора модели поведения является состояние налогового законодательства, а именно недостаточное качество/четкость прописанных механизмов и процедур; его несовершенство вследствие противоречивости или неоднозначности трактовки отдельных норм; изменчивость. Факт несовершенства налогового законодательства признается практически всеми учеными, занимающимися проблемами налогообложения [2, 3, 8].

Вторая группа факторов, предопределяющая выбор модели поведения налогоплательщика, — это цель. В контексте субъектов налоговых отношений она является разнонаправленной, причем связанной с одним объектом — *налоговыми платежами*. Налогоплательщики стремятся если не минимизировать, то во всяком случае оптимизировать их начисление и уплату, а налоговые органы если не максимизировать, то оптимизировать их планирование и получение (взыскание).

Третья группа факторов состоит в критичной оценке возможностей использования той или иной модели поведения. Для субъектов налоговых отношений такая оценка является многогранной и зависит от:

- профессионализма должностных лиц, а также уровня налоговой культуры в обществе;

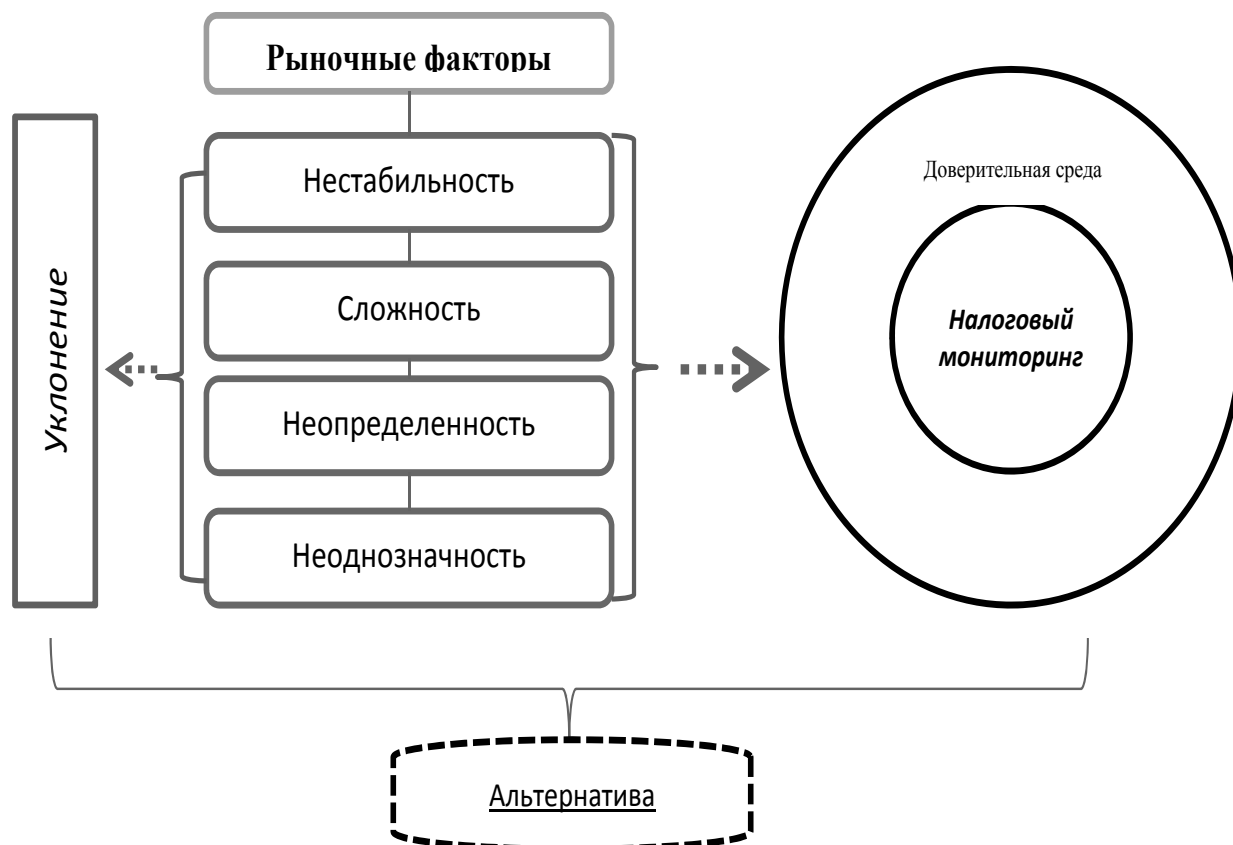
- информационной базы/технологии обработки данных;
- собственной оценки поведения других участников (как по горизонтали, так и по вертикали).

В научных исследованиях сущности принципа справедливости в налогообложении обосновывается мнение, согласно которому достижение справедливости в изымаемой государством части доходов будет способствовать осуществлению налоговых платежей налогоплательщиками на добровольной основе [3]. Однако на практике при действии иных факторов отмеченная парадигма не реализуется, в том числе вследствие негативных ожиданий из-за общего недоверия в обществе в отношении государства. Как пример отторжения на первый взгляд «безобидных» и «справедливых» государственных мер можно назвать добровольную регистрацию самозанятого населения.

По состоянию на 01.07.2017 г. за первые семь месяцев действия нормы Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) в части уведомительного порядка получения статуса самозанятого населения этой возможностью в России воспользовались лишь 232 человека. На учет в налоговых органах были поставлены 172 российских гражданина и 60 иностранцев. Из них занимающихся следующими видами деятельности:

- присмотром и уходом за детьми, больными, лицами, достигшими возраста 80 лет, а также иными людьми, нуждающимися в постоянном постороннем уходе по заключению медицинской организации: россияне — 41; иностранцы — 17;
- репетиторством: россияне — 98; иностранцы — 5;
- уборкой жилых помещений, ведением домашнего хозяйства: россияне — 33; иностранцы — 38;
- иными видами услуг, установленными законом субъекта Российской Федерации: всего 0.

Более всего обращений зафиксировано в Московской области (15 уведомлений российскими гражданами и 9 — иностранными гражданами). В Москве с населением в 12 млн человек по-



Доверительная среда как альтернатива уклонению от налогообложения в современных рыночных условиях

дано 13 уведомлений гражданами Российской Федерации⁶.

Согласно статистическим данным у перечисленных категорий граждан нет стимулов обращаться в налоговую инспекцию, тем более что потребители услуг не требуют предоставления каких-либо бумаг из ФНС России. Фактически декларирование такой занятости выглядит обязательным в следующих случаях: выезд нянь с семьей и ребенком за границу (договор с няней может потребоваться при оформлении виз на сопровождающих помощников), подтверждение трудового стажа для получения пенсии.

Но на выбор модели поведения налогоплательщиков оказывает также влияние рыночная среда. Реагируя на экзогенные факторы, налогоплательщик адаптируется к ним и выбирает самостоятельную модель поведения и в конеч-

ном счете и идеологию управления налоговыми платежами (см. рисунок).

Активная и пассивная модели поведения налогоплательщика

Синтезируя представленные в литературе возможные модели поведения налогоплательщиков и обобщая практический опыт развития налоговой системы России, представляется правомерным выделить следующие модели поведения налогоплательщиков: *активная* [рациональная (альтернативная)], *агрессивная*; *пассивная* (риск-нейтральная; дискретная).

Модель активного поведения налогоплательщика прежде всего реализуется в рамках действующего законодательства, в том числе законодательства о налогах и сборах. При этом она ориентирована если не на минимизацию налоговых платежей, то на оптимизацию их величины. Но в данном случае возможен и переход к более агрессивному характеру поведения

⁶ Данные статотчетности ФНС России по самозанятым гражданам: URL: <https://www.nalog.ru> (дата обращения: 01.07.2017).

налогоплательщика вследствие несовершенства налогового законодательства, злоупотребления правом, включая «провокационное» доведение мелких сделок до судебного разбирательства с тем, чтобы, поняв позицию налогового органа, алгоритм проверки, сделать соответствующие выводы. Кроме того, даже при риск-ориентированном подходе активная позиция поведения налогоплательщика реализуется через «подстраивание» под публично представленные налоговыми органами критерии риска выездных налоговых проверок. Провокационное поведение налогоплательщиков стало одним из факторов внедрения в практику работы налоговых органов досудебного урегулирования, а также налогового мониторинга и института предварительных налоговых разъяснений.

Модель пассивного поведения налогоплательщика может принимать следующие формы: риск-нейтральная (мы работаем, вы проверяете) и дискретная. Пассивное поведение также объясняется несовершенством законодательства и отсутствием материальных возможностей получать качественную профессионально ориентированную помощь, нанимать квалифицированных работников, поэтому налогоплательщик стремится перестраховаться при принятии решений, в том числе ценой переплаты налоговых платежей. Однако такое поведение может привести к отказу от развития производства, сворачиванию деятельности, что также нежелательно для государства. В случае дискретного характера применяются способы уменьшения налоговых платежей, не вызывающие сомнения и проверенные в практике большинства налогоплательщиков.

Типы моделей налогового контроля

Различают традиционную, риск-ориентированную, превентивную модели налогового контроля.

Можно отметить несколько недостатков поведения выездных проверок при применении традиционной модели налогового контроля:

- отсутствие достаточного обоснования в необходимости назначения выездной налоговой проверки в отношении конкретного налогоплательщика, что при-

водит к возрастанию нагрузки на добросовестных налогоплательщиков;

- неинформированность налогового органа о специфике деятельности налогоплательщика;
- отсутствие информации о потенциальных налоговых правонарушениях;
- неэффективное использование времени проверки вследствие проведения аналитических мероприятий в основном в ходе самой выездной налоговой проверки, что сокращает время на сбор доказательной базы по выявленным налоговым правонарушениям.

Внедрение риск-ориентированной модели реализуется через создание системы управления рисками, включающей оценку рисков и управление ими, в том числе в отношении каждой группы налогоплательщиков.

В соответствии со ст. 82 НК РФ налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в установленном налоговым кодексом порядке. Этой же статьей настоящего Кодекса законодательно очерчен примерный круг форм налогового контроля: налоговые проверки, получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверка данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), другие формы. Таким образом, форма налогового контроля выражает определенное содержание процесса осуществления контроля.

Из положений НК РФ следует, что законодатель не проводит четкой правовой грани между формами, способами и методами налогового контроля. В этой связи теоретические разработки ученых значительно дифференцированы: налоговая проверка называется как формой, так и методом налогового контроля. Кроме того, если формы налогового контроля зафиксированы законодательно, то сущность метода налогового контроля, являющегося частью метода правового регулирования, раскрывается доктринально.

По общему правилу под методом правового регулирования считается совокупность прие-

мов и способов, с помощью которых осуществляется воздействие на участников правовых отношений. При этом правовой метод можно рассматривать в качестве элемента механизма правового регулирования общественных отношений. Специфика данного метода проявляется в том числе в том, что он не обособлен от других методов и имманентно присущ каждому из них.

Очевидно, что содержательно формы налогового контроля и методы налогового контроля есть взаимодополняющие дефиниции, при этом можно предположить, что методы налогового контроля не используются самостоятельно вне какой-либо отдельно взятой формы налогового контроля.

По объему налоговый контроль может быть всеобщий/максимально охватывающий (больше подходит под активную модель поведения налогоплательщика и репрессивную модель поведения налоговых органов); традиционный (стандартный, в котором камеральный контроль — «сито») или выборочный (рискоориентированный, например «сетевой», т.е. не по конкретным налогоплательщикам, а по профориентации деятельности — вся торговля, транспорт, IT-компании, фармацевтическая отрасль).

На начало 1990-х гг. приходится первый этап развития современных взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков. При этом налоговое законодательство не оказывало прямого действия, а реализовывалось через ведомственные инструкции, нередко трактующие по-разному положения законов исходя из позиций своих ведомств. С одной стороны, данная ситуация была объективно predeterminedена состоянием экономики России и индивидуальных хозяйствующих субъектов, но, с другой стороны, становилась причиной негативного отношения налогоплательщиков (жесткое, фактически антагонистическое противостояние двух субъектов налоговых отношений в условиях нестабильного и несовершенного законодательства) и выражалось:

- в значительном объеме штрафных санкций, пени и неустоек;
- в принятии административных мер по отношению к налогоплательщикам.

Как результат, широкое распространение получило уклонение от уплаты налогов, что позволило ученым сделать вывод о характерности этого явления для 1990-х гг. Так, А. С. Веткин характеризует уклонение от уплаты налогов в странах постсоветского пространства как норму поведения многих хозяйствующих субъектов. В результате, с одной стороны, они получали средства, необходимые для выживания бизнеса и неформального решения производственных и социальных вопросов в условиях несовершенных общественных институтов и коррупции. Однако, с другой стороны, это приводило к ряду негативных явлений в экономике и социальной сфере: недостаточному финансированию общественного сектора хозяйства, нарушению конкуренции, росту коррупции, оттоку капиталов за рубеж и др. [4]

Во вступившей в силу с 1 января 1999 г. части первой НК РФ было установлено правило о толковании всех неустранимых сомнений в пользу налогоплательщика, а также введен исключительно судебный порядок взыскания штрафов с организаций и срок давности привлечения налогоплательщика к ответственности.

Эти и многие другие новации части первой НК РФ были с одобрением восприняты налогоплательщиками и юристами-налоговиками. Так, Д. М. Шекин, характеризуя часть первую НК РФ, отметил, что нововведения «ознаменовали собой смену старой этатической и карательной налоговой системы новой, гуманистической налоговой системой, в которой налоговое право становилось «правом с человеческим лицом» [5].

Для снижения риска уклонения от уплаты налогов немаловажное значение имеют создание комфортных условий для регистрации налогоплательщиков, развитие камерального контроля с применением системы АСК-НДС, а также введение в законодательстве изменений в части контрольно-кассовой техники. Последнее заключается в том, что в привычный порядок осуществления торговли введено требование (в масштабах страны) об обеспечении онлайн передачи данных о расчетах в электронном виде в ФНС России через операто-

ров фискальных данных⁷. В результате новая система уже сегодня позволяет налоговым органам в режиме онлайн контролировать товарооборот, что в перспективе создаст условия для отказа от требования представления декларации определенными группами налогоплательщиков, например применяющими специальный налоговый режим, в частности УСН.

Однако, по нашему мнению, вышеназванный инструмент контроля нуждается в совершенствовании посредством в том числе изменения правового регулирования, которое осуществляется в настоящее время на основе Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» (далее — Закон № 54-ФЗ), а также административных регламентов ФНС России. В результате на сегодняшний день рассматриваемый инструмент контроля формально не входит в систему налогового контроля, установленную НК РФ, поскольку в ней отсутствует термин «контрольно-кассовая техника».

Соответственно действие Федерального закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» на контроль за применением (контрольно-кассовой техники) (далее — ККТ) не распространяется.

Вместе с тем в результате принятия новой идеологии системы налогового контроля конечной целью применения ККТ определено правильное исчисление налоговой базы. Применение ККТ налогоплательщиком признано *инструментом фиксации выручки*, одновременно позволяющим контролировать полностью ее учета. Причем в дальнейшем согласно Стратегии развития налогового контроля ФНС России ККТ замкнет цепочку товарооборота.

Таким образом, актуален вопрос о целесообразности установления в соответствующих

главах НК РФ норм, регулирующих сферу применения ККТ, в части изменения ст. 82 НК РФ путем расширения форм налогового контроля посредством введения оперативного контроля. При этом важно скорректировать перечень прав и обязанностей налоговых органов при осуществлении контроля и надзора за соблюдением законодательства Российской Федерации о применении ККТ. Требования же, предъявляемые к ККТ, оператору фискальных данных, а также экспертным организациям целесообразно приводить только в Законе № 54-ФЗ.

Включение же ККТ в проект федерального закона «Об основах государственного и муниципального контроля (надзора) в Российской Федерации» (подготовлен Минэкономразвития России) представляется, по нашему мнению, нецелесообразным, поскольку в противном случае исходя из контекста всего документа согласно п. 126 на ККТ будет распространяться обязательность предупреждения налогоплательщика о проверке, а также правило исключения возможности ее проведения на основании жалобы покупателя.

Кроме того, на сегодняшний момент в проекте закона о контрольно-надзорной деятельности нормы, регулирующие контроль за применением ККТ, установлены лишь *частично*. Так, проект закона предусматривает для целей планирования деятельности по проведению государственного контроля (надзора) и муниципального контроля восстановление государственного контроля (надзора) и муниципального контроля *в форме контрольной закупки*.

Вместе с тем процедура реализации указанной формы контроля представляется очень громоздкой и значительно усложняющей регламент проведения контроля для налоговых органов при нивелировании эффекта внезапности, а именно:

- п. 4 проекта федерального закона определяет, что контрольная закупка проводится *по согласованию с органами прокуратуры по месту осуществления деятельности граждан, организаций;*
- согласно п. 8 контрольная закупка должна *проводиться в присутствии двух понятых либо с применением видеозаписи*. В случае необходимости при проведении контроль-

⁷ Федеральный закон от 03.07.2016 № 290-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон о применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

ной закупки применяются *фото- и кино- съемка*, видеозапись, иные установленные способы фиксации.

Таким образом, в результате включения ККТ в сферу реализации реформы контрольно-надзорной деятельности будет нивелирована сама цель контроля, поскольку будут созданы условия, позволяющие недобросовестным налогоплательщикам не использовать кассу до даты проверки, что в свою очередь противоречит самой идеологии налогового контроля и модели его построения на современном этапе.

Совершенствование налогового контроля

Каждый участник налоговых отношений, выбирая ту или иную модель поведения, учитывает многие факторы, среди которых поведение других участников налоговых отношений (налогоплательщики «оглядываются» друг на друга, налоговые органы «соревнуются» между собой, налогоплательщики ориентируются на налоговые органы и обратно).

Вместе с тем большое значение имеет соблюдение принципов налогообложения, реализуемых в организации налоговой системы и управленческих решениях отдельных субъектов налоговых отношений, включая налоговый контроль. Дальнейшее совершенствование налогового контроля важно осуществлять на принципах *развития*, среди которых выделим следующие.

Принцип гласности/открытости предполагает развитие механизмов повышения прозрачности, полноты, объективности и информационной открытости государственного управления в сфере налогообложения, в том числе посредством расширения доступа субъектов налоговых отношений к достаточному количеству источников информации для принятия управленческих решений и добросовестного исполнения своих налоговых обязательств.

Принцип оптимизации информационного поля предусматривает взаимодействие и обмен информацией внутри централизованной системы налоговых органов, а также с другими государственными органами, если даже в их компетенцию непосредственно не входит решение налоговых, бюджетных и таможенных вопросов. С целью контроля за движени-

ем денежных средств резидентов России за пределами российской юрисдикции (разного рода инвестиционных доходов, дивидендов, финансовых активов, вырученных от продажи недвижимости, остатков денежных средств) действие данного принципа распространяется и в международном масштабе посредством автоматического обмена налоговой информацией.

Принцип развития аналитического потенциала состоит в обеспечении контрольных действий как при подготовке, так и подведении итогов проверок для повышения обоснованности отбора налогоплательщиков с целью проведения контрольных мероприятий, а также выявления наиболее вероятных сфер налоговых нарушений (групп операций, видов деятельности, типов договоров и т.д.).

Принцип соблюдения баланса интересов государства и налогоплательщиков исходит из того, обе стороны налоговых отношений зависят от перевода имманентно присущего им конфликта в неантогонистическую плоскость как фактор движения вперед, поскольку потребность получения определенного объема доходов общественного сектора требует постоянного поддержания и воспроизведения налогового потенциала экономики страны.

Введение налогового мониторинга как отражение превентивной модели налогового контроля является очередным доказательством желания государства в лице налоговых органов выстраивать партнерские (насколько это возможно в сфере налогового контроля) отношения с налогоплательщиками. Особо следует подчеркнуть, что в силу п. 3 ст. 105.26 НК РФ проведение налогового мониторинга основано на добровольном желании налогоплательщика, который вправе подать соответствующее заявление.

Принцип недопустимости причинения вреда при проведении мероприятий налогового контроля предполагает, что налоговые органы несут ответственность за то, чтобы не допускались неправомерные действия в отношении налогоплательщиков, а также чтобы процедуры проверок и принимаемые при этом меры негативно не отражались на имущественных интересах налогоплательщиков, не нарушали производственный цикл и финансовый обо-

рот налогоплательщика, тем более не были фактором их банкротства (в том числе должна соблюдаться налоговая тайна/неразглашение сведений о налогоплательщике, полученных в ходе мероприятий налогового контроля, что может привести даже к банкротству). При этом данный принцип может реализовываться и в механизме досудебного урегулирования споров между налоговыми органами и налогоплательщиками, например в случае неоднозначности норм законодательства, а также возможности судебного обжалования действия налоговых органов и результатов проведения контрольного мероприятия.

Принцип предупреждения налогового нарушения означает, что налоговые органы в порядке сбора информации в процессе предварительного или оперативного контроля должны работать на опережение налогоплательщиков в части вероятности появления новых схем ухода от налогообложения/минимизации налоговых платежей.

Принцип дифференциации при обеспечении всеобщности и неотвратимости наказания означает, что все налогоплательщики должны подвергаться налоговому контролю в той или иной мере, причем на перманентной основе, хотя и при ограничении сроков и периодичности налоговых проверок, но при обеспечении постоянного мониторинга информации. Ни одна организация (или физическое лицо) не может быть абсолютно освобождена от проведения в отношении нее мероприятий налогового контроля, хотя согласно законодательству могут предоставляться налоговые каникулы (временное освобождение), и резко сокращаться количество проверок в отношении какой-либо сферы деятельности либо категории налогоплательщиков (малый бизнес и т. д.). При этом налоговый контроль может ограничиваться обеспечительными мерами (ККТ, маркировка и т. д.), а может осуществляться в таких формах, как налоговый мониторинг (крупные и крупнейшие налогоплательщики) в целом по отраслям («волновой эффект») или отдельным сегментам рынка.

Принцип комплексности/объемности (три «Д») налогового контроля предполагает, что налоговые органы могут эффективно исполнять свои задачи и функции, когда они рассматри-

вают не одну операцию, не один или несколько налогов, а на основе составленного портрета налогоплательщика оценивают риски нарушения им налогового законодательства и, наконец, делают скоринг его окружения с выходом на возможные направления нарушений через длинные цепочки контрагентов, в том числе с целью размывания налоговой базы и т. д.

Принцип минимизации налоговых рисков государства означает, что высокое качество подготовки и проведения мероприятий налогового контроля должно свести к минимуму вероятность наступления негативных финансовых последствий для государства. Детальный постпроверочный анализ источников налогового риска (неопределенности налогового законодательства, новых схем уклонения от налогообложения, ошибок должностных лиц при проведении налогового контроля) должен способствовать принятию решений в соответствующей области с целью снижения степени риска в будущем [6].

Для развития налогового контроля важное значение имеет и приверженность *принципу результативности*, который предполагает, что контрольная деятельность должна приносить определенные результаты [6]. Так, одним из результатов налоговой проверки может стать обнаружение факта нарушения и, как следствие, доначисление сумм налогов, сборов, пени, штрафов. Другим результатом может быть признание проверяемого лица добросовестным налогоплательщиком, исполнившим все налоговые обязательства в полном объеме и в срок. Но результатом налоговой проверки может быть обоснование необходимости совершенствования налогового законодательства на предмет устранения его «прорех», позволяющих налогоплательщикам минимизировать платежи или уводить доходы из-под налогообложения.

Под принципом эффективности налогового контроля понимается полнота взыскания доначисленных по результатам контрольного мероприятия сумм налогов, пени, штрафов (частная эффективность контрольной деятельности), а также экономичность функционирования системы налогового контроля (макроэффективность). Но несколько в иной интерпретации данный принцип предусматривает сопоставление эффекта (фактические

результаты) налогового контроля с затратами государства на его осуществление [7]. Таким образом, конечный эффект контрольной работы может быть достигнут долгое время спустя и не в том масштабе, который ожидался по результатам налоговых проверок. Более того, конечный эффект контрольной работы может оказаться отрицательным, например часть налогоплательщиков выведет бизнес в «теневой сектор» экономики из-за резкого ухудшения налогового климата.

Реализация принципов развития налогового контроля в практической деятельности налоговых органов будет способствовать снижению налоговых рисков налогоплательщиков при формировании моделей его поведения.

ЛИТЕРАТУРА

1. Экономика и менеджмент в условиях нелинейной динамики / под ред. д-ра экон. наук, проф. А.В. Бабкина. СПб.: Изд-во Политехн. ун-та, 2017. 773. С. 11.
2. Гончаренко Л.И. Методология налогообложения и налогового администрирования коммерческих банков: монография. 2-е изд. М.: Финансовый университет, 2012. 332 с.
3. Григорьева К.С. Развитие методических подходов к оценке эффективности налоговой системы Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2017.
4. Налогообложение: теории, проблемы, решения. Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. С. 342.
5. Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права. М.: Статут, 2007. С. 23–24.
6. Диденко О.В., Тютюгина А.В. Повышение качества налогового контроля: какие принципы заложить в основу? // Экономика и предпринимательство. 2015. № 8–2 (61–2). С. 1007–1011.
7. Бондарь О.А. Система урегулирования налоговой задолженности хозяйствующих субъектов в Российской Федерации: монография. Хабаровск: РИЦ ХГАЭП, 2012. 60 с.
8. Пансков В.Г. Налоговая система РФ: проблемы становления и развития: монография. М.: ИНФРА-М, 2017. 246 с.

REFERENCES

1. Economics and Management in the Conditions of Nonlinear Dynamics / Under the editorship of Doctor of Economics, Professor A. V. Babkina [Jekonomika i menedzhment v uslovijah nelinejnoj dinamiki]. St. Petersburg, Publishing of Polytechnic University, 2017, 773 p.
2. Goncharenko L. I. Methodology of taxation and tax administration of commercial banks: monograph. [Metodologija nalogooblozhenija i nalogovogo administrirovanija kommercheskih bankov: monografija]. 2 nd ed. Moscow, Financial University, 2012, 332 p.
3. Grigorieva K. S. Development of methodological approaches to assessing the effectiveness of the tax system of the Russian Federation: Author's abstract. Dissertations of the candidate of economic sciences [Razvitie metodicheskikh podhodov k ocenke jeffektivnosti nalogovoj sistemy Rossijskoj Federacii: avtoref. dis. ... kand. jekon. nauk]. Moscow, 2017.
4. Taxation: theory, problems, solutions [Nalogooblozhenie: teorii, problemy, reshenija]. Donetsk, DonNTU, IEP of NAS of Ukraine, 2006, p. 342.
5. Shchekin D. M. Tax risks and trends in the development of tax law / Ed. S. G. Pepelyaeva [Nalogovye riski i tendencii razvitija nalogovogo prava]. Moscow, Statute, 2007, pp. 23–24.
6. Didenko O. V., Tyutyugina A. V. Improving the quality of tax control: what are the principles to base on? [Povyshenie kachestva nalogovogo kontrolja: kakie principy zalozhit' v osnovu?]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo — Economics and Entrepreneurship*, 2015, No. 8–2 (61–2), pp. 1007–1011.
7. Bondar O. A. The system for settling the tax debt of economic entities in the Russian Federation: a monograph [Sistema uregulirovanija nalogovoj zadolzhennosti hozhajstvujushhih subektov v Rossijskoj Federacii: monografija]. Khabarovsk, RIC HGAEP, 2012, 160 p.
8. Panskov V. G. Tax system of the Russian Federation: problems of formation and development: monograph [Nalogovaya sistema RF: problemy stanovleniya i razvitiya: monograph]. Moscow, INFRA-M, 2017, 246 p.