

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ

И.А. Цинделиани¹, Т.А. Гусева², А.В. Изотов²

¹ *Российский государственный университет правосудия, г. Москва, Россия*

² *Орловский государственный университет имени И.С. Тургенева, г. Орел, Россия*

Информация о статье

Дата поступления –

17 сентября 2020 г.

Дата принятия в печать –

10 декабря 2021 г.

Дата онлайн-размещения –

20 марта 2022 г.

Рассматриваются особенности развития правоприменительной деятельности налоговых органов в рамках правоотношений, возникающих при осуществлении налогового контроля в условиях цифровизации. Обозначены два основных направления развития правоприменительной деятельности налоговых органов в условиях цифровизации, проанализированы особенности совершенствования внутриорганизационных подходов к правоприменительной деятельности; исследованы тенденции трансформации налоговых правоотношений.

Ключевые слова

Налоговый контроль, налоговые органы, предпроверочный анализ, контрольно-аналитические мероприятия, налоговое правоотношение, цифровизация, правоприменение, правовые проблемы, налог

THE IMPROVEMENT OF TAX CONTROL IN THE CONDITIONS OF DIGITALIZATION

Imeda A. Tsindeliани¹, Tatyana A. Guseva², Anton V. Izotov²

¹ *Russian State University of Justice, Moscow, Russia*

² *Orel State University, Orel, Russia*

Article info

Received –

2020 September 17

Accepted –

2021 December 10

Available online –

2022 March 20

The subject. The features of the improvement of tax control and tax enforcement in the conditions of digitalization.

The purpose of the article is to identify features and trends of the improvement of tax control and tax enforcement in the conditions of digitalization.

The methodology includes systematic approach, comparative method, formal-logical method, formal-legal method, analysis, synthesis.

The main results of the research. The article identifies the main directions of development of law enforcement activities of tax authorities and tax legal relations in the context of digitalization. The specifics of the development of intra-organizational analytical approaches to tax control, as well as trends in the transformation of tax legal relations have been established.

Tax legal relations arising from tax control, while improving the intra-organizational analytical approaches of tax authorities, do not have significant changes due to the preservation of classical forms of control. Digitalization involves improving tax administration and increasing the efficiency of law enforcement activities of tax authorities.

Conclusions. Improving the law enforcement activities of tax authorities within legal relations arising in the implementation of tax control is associated, on the one hand, with the creation and development of effective intra-organizational control and analytical approaches, and on the other hand, with the transformation and differentiation of tax legal relations themselves. In the first area, tax legal relations are not subject to significant changes. In the second area, the transformation of tax legal relations entails changes in the system of rights and obligations of tax authorities, implemented in law enforcement.

Keywords

Tax control, tax authorities, pre-verification analysis, control and analytical measures, tax legal relations, digitalization, law enforcement, legal problems, tax

1. Введение

Правоприменение, а также правоотношения в сфере осуществления налогового контроля находятся в стадии активного развития ввиду эволюционного совершенствования цифровых технологий. И.В. Дементьев указывает на то, что налоговое правоприменение сочетает диспозитивные и императивные формы правореализации [1, с. 98–99]; активной цифровизации подвергаются внутрифирменные процессы налогового планирования [2, р. 22–25]. Значительная сфера деятельности налоговых органов связана с осуществлением налогового контроля, который представляет собой одно из наиболее цифровизованных направлений деятельности налоговых органов в Российской Федерации.

Данное обстоятельство, наряду с созданием сервисов, улучшающих качество взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков [3, с. 10], является подтверждением широкомасштабной цифровизации налоговых правоотношений [4]. К положительным результатам цифровизации авторы относят повышение бюджетных налоговых поступлений [5, с. 52–53], пресечение налоговых правонарушений, развитие правовой культуры и добровольного соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства [6, с. 42–43], обеспечение прав налогоплательщиков [7, с. 63–64].

Так, повсеместное использование цифровых технологий и различного рода программных комплексов ставит налоговые органы Российской Федерации на одно из лидирующих мест в мире по вопросу осуществления налогового контроля.

Налоговый контроль является разновидностью финансового контроля государства [8, с. 13] и представляет собой деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Н.А. Фальшина отмечает тенденцию усиления налогового контроля, обусловленную «не только развитием рыночных и договорных отношений, но и развитием науки, технического прогресса и государства в целом» [9, с. 26].

Цифровой контроль позволяет получать полную информацию о подконтрольных объектах, осуществлять дистанционный мониторинг в онлайн-ре-

жиме, обеспечивать непрерывность контрольных мероприятий, переносить акцент с наказаний на профилактику нарушений [7, с. 65].

Ввиду указанных обстоятельств перед исследователями встает проблема определения особенностей современной правоприменительной деятельности налоговых органов в условиях цифровизации налогового контроля, а также перспектив трансформации соответствующих налоговых правоотношений, выступающих основой для реализации законных интересов налогоплательщиков [10, с. 15–16].

2. Налоговый контроль и цифровые технологии

Значительного эффекта использование цифровых технологий позволило добиться в рамках правоприменительной деятельности по контролю за уплатой НДС, что неудивительно, ведь камеральный контроль легко поддается автоматизации с использованием внутривидеоматериального контроля.

На необходимость автоматизации налогового контроля (камеральной проверки) за счет данных бухгалтерского и налогового учета по каждому налогоплательщику М.В. Мишустин указывал в своем диссертационном исследовании еще в 2003 г. [11, с. 18].

Так, автоматизация налогового контроля за НДС осуществляется за счет использования специального программного комплекса АСК «НДС-2» (приказ ФНС России от 13 февраля 2015 г. № ММВ-7-6/68@)¹, позволяющего налоговым органам сопоставлять значительные массивы данных из деклараций по НДС, а также книг покупок и книг продаж налогоплательщиков НДС. При этом функционал АСК «НДС-2» позволяет устанавливать налоговые разрывы по цепочке контрагентов проверяемого налогоплательщика с последующим определением выгодоприобретателя [12]. Разрабатывается и совершенствуется АСК «НДС-3», предполагающий дополнительный анализ расчетных счетов [13, с. 31–32]. В то же время значительная часть бизнеса не охватывается АСК «НДС-2» [14, с. 1126–1127].

Современные экономические реалии, а также цифровые механизмы налогового администрирования ведут к существенным изменениям в системе отечественного налогового контроля.

раций по НДС на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур» // Электронный фонд правовой и нормативно-технической документации. URL: <https://docs.cntd.ru/document/420334654> (дата обращения: 04.09.2020).

¹ Приказ ФНС России от 13 февраля 2015 г. № ММВ-7-6/68@ «О проведении опытной и опытно-промышленной эксплуатации программных средств, обеспечивающих автоматизацию перекрестных проверок, реализующих функции камеральной налоговой проверки налоговых декла-

В то же время данные АСК «НДС-2» имеют в определенной степени формальный характер: программный комплекс показывает несоответствие данных книг покупок и книг продаж плательщиков НДС, но не позволяет сделать однозначных выводов о злоупотреблении налогоплательщиками своими правами при исчислении налоговой базы и сумм НДС. Соответственно, АСК «НДС-2» позволяет установить рискованные хозяйственные операции, которые в последующем подлежат дополнительному анализу и контролю. В рамках рассмотрения налоговых споров [15, с. 26–27] судами могут учитываться данные программного комплекса АИС «Налог-3» АСК «НДС-2»².

Активно развиваются интерактивные сервисы ФНС России, а также интерактивные системы взаимодействия налоговых правоотношений, в рамках которых осуществляется реализация интереса [16, с. 56–58] (личные кабинеты налогоплательщиков, НДС-офис иностранных организаций, приложение «Мой налог» и др.).

3. Контрольно-аналитические мероприятия и предпроверочный анализ

Анализ рискованных операций проводится в рамках особых контрольно-аналитических мероприятий, которые осуществляются специальными подразделениями налоговых органов. Результаты контрольно-аналитических мероприятий используются в рамках оформления результатов камеральных налоговых проверок, либо в рамках работы по побуждению налогоплательщиков к уточнению размера своих налоговых обязанностей, либо в рамках последующего выездного налогового контроля.

При этом правовое регулирование особых контрольно-аналитических мероприятий на данный момент в Налоговом кодексе РФ³ отсутствует.

Е.В. Овчарова по данному поводу справедливо указывает, что ускоренная цифровизация налогового контроля опережает его надлежащее правовое регулирование и тем самым оказывается за рамками «правового поля». Также Е.В. Овчарова отмечает, что «в таких условиях вместо легальных контрольных мероприятий фактически проводятся аналитические мероприятия как обслуживающие основанный на внедрении искусственного интеллекта налоговый контроль без каких-либо правовых оснований, а следова-

тельно, и правовых гарантий для подконтрольных субъектов – налогоплательщиков, налоговых агентов и финансовых организаций» [17, с. 20].

Д.Г. Бачурин, исследуя налоговый процесс, отмечает, что публично-правовые основы налогового права подвергаются постоянному воздействию и коррекции со стороны управляющей бюрократии, переводящей порядок управления в режим наибольшего комфорта для обеспечения собственных краткосрочных интересов. Налоговое законодательство и налоговый процесс дополняются актами ведомственного регулирования, а Налоговый кодекс РФ перестает быть законом прямого действия [18, с. 190].

Наряду с контрольно-аналитическими мероприятиями должностные лица налоговых органов осуществляют также предпроверочный анализ как особый вид контрольно-аналитической деятельности, предшествующий проведению выездных налоговых проверок и направленный на эффективное проведение соответствующих выездных налоговых проверок.

В настоящий момент легальное определение и какое-либо нормативное регулирование предпроверочного анализа в положениях Налогового кодекса РФ отсутствует.

В правовой доктрине имеются различные позиции к определению и сущности предпроверочного анализа. Так, предпроверочный анализ рассматривается в качестве комплекса мероприятий, включающих сбор, изучение и анализ информации о налогоплательщике с целью установления его налоговых рисков и формирования выводов о возможных налоговых правонарушениях [19]; аналитического инструмента по определению сроков и объемов проведения мероприятий налогового контроля, а также по разработке общей стратегии предстоящей выездной проверки [20, с. 34]; фактически нового вида налоговой проверки, не нашедшего пока своего нормативного закрепления [21]; формы организации налогового контроля [22, с. 29].

По мнению А.В. Красюкова, «фактически проверка налогоплательщика осуществляется в рамках предпроверочного анализа, а в рамках выездной налоговой проверки производится сбор доказательств уже выявленных налоговых правонарушений. При этом результаты предпроверочного анализа, как и традиционной формы налогового кон-

² См., напр.: Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 13 февраля 2020 г. № Ф09-9623/19 по делу № А76-43650/2018 // СПС «КонсультантПлюс».

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. 146-ФЗ (ред. от 20 июля 2020 г.) // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 04.09.2020).

троля, получают свое закрепление в итоговом документе – заключении. Однако о существовании этого документа налогоплательщик даже не подозревает, что делает невозможным всякое его оспаривание» [21, с. 45–46].

4. Совершенствование внутриорганизационных аналитических подходов к налоговому контролю

И в рамках контрольно-аналитических мероприятий, и в рамках предпроверочного анализа особое внимание уделяется сделкам, имеющим существенные риски злоупотреблений со стороны недобросовестных налогоплательщиков, что прямо следует из применения риск-ориентированного подхода (Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 г. и на плановый период 2021 и 2022 гг., утвержденные Минфином России)⁴.

Сама возможность осуществления данных направлений деятельности налоговых органов связана с результатами активной цифровизации соответствующих налоговых правоотношений [23] и налогового администрирования.

Основой контрольно-аналитической деятельности налоговых органов является развитие интегрированных систем больших данных об операциях налогоплательщиков, включая операции, подлежащие налогообложению по НДС (в рамках функционирования АСК «НДС-2») с соответствующими системами анализа контрагентов; данных о налогоплательщиках и налоговых агентах (исчерпывающая информация об организациях, индивидуальных предпринимателях и иных физических лицах) и их налоговых обязанностях (данные налоговых деклараций, карточки «Расчеты с бюджетом», данные об объектах налогообложения (недвижимость, транспортные средства и т. д.)), банковских операциях и т. д. (преимущество компьютерной технологии *big data* предполагает возможность построения всё более сложных моделей и расчета всё большего количества возможных случаев (ситуаций)) [24, с. 126–127].

Внутренние системы больших данных дополняются массивом документов, получаемых по итогам проведения отдельных мероприятий налогового контроля: допросы свидетелей (преимущественно сотрудников проверяемых налогоплательщиков либо представителей контрагентов), истребование

информации по конкретным сделкам, получение данных у государственных и муниципальных органов (таможенные органы, МЧС России, органы власти субъектов Российской Федерации и т. д.). Соответствующие документы могут быть получены как вне рамок налоговых проверок, так и в рамках проведения текущих и ранее проведенных камеральных и выездных налоговых проверок [25].

Акцентирование контрольной деятельности на конкретных рискованных сделках (иных хозяйственных операциях) без привязки к налоговому периоду отличает контрольно-аналитическое направление деятельности налоговых органов от классических системобразующих форм проведения налогового контроля: камеральных и выездных налоговых проверок.

Таким образом, особенностью современной правоприменительной деятельности по осуществлению налогового контроля в Российской Федерации является становление и совершенствование внепроверочных форм контрольно-аналитической деятельности налоговых органов, направленной на установление налоговых правонарушений либо некорректного отражения со стороны налогоплательщиков размера своих налоговых обязанностей. Осуществление данной деятельности связано с активным использованием цифровых средств налогового администрирования.

Долгое время налоговый контроль в России реализуется с помощью двух основных форм налогового контроля: камеральных и выездных налоговых проверок – в рамках каждой налоговым органом принадлежит отдельный набор допустимых мероприятий налогового контроля.

Система соотношения камерального и выездного налогового контроля основана, с одной стороны, на декларативном порядке определения размера налоговых обязанностей налогоплательщиков, а с другой стороны, на возможности проведения повторного ретроспективного контроля (выездного контроля).

Контрольно-аналитические мероприятия, а также предпроверочный анализ, осуществляемые налоговыми органами, выходят за рамки данного соотношения и представляют собой внутренние аналитические мероприятия, направленные на достижение целей (показателей) контрольной деятельности, в том числе устранение налоговых разрывов, ликвидацию

⁴ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов // Официальный сайт Минфина

России. URL: https://minfin.gov.ru/ru/statistics/docs/budpol_taxpol (дата обращения: 04.09.2020).

деятельности фиктивных организаций (индивидуальных предпринимателей).

Следует отметить, что использование подобных механизмов контрольной деятельности не предполагает нарушения прав налогоплательщиков: так, форма налогового контроля в отношении недобросовестного налогоплательщика в виде налоговой проверки не изменяется, однако изменяется подход к контрольной деятельности и система сбора доказательственной базы неправомерных действий в сфере налогообложения.

Данное обстоятельство позволяет сделать вывод о том, что использование контрольно-аналитических мероприятий – это попытка налоговых органов за счет совершенствования внутриорганизационных аналитических подходов к налоговому контролю повысить эффективность существующей нормативной модели налогового контроля (соотношения камерального и выездного контроля).

Важно заметить при этом, что налоговые правоотношения, вытекающие из налогового контроля, при совершенствовании внутриорганизационных аналитических подходов налоговых органов не претерпевают существенных изменений ввиду сохранения классических форм контроля. Цифровизация в данном случае предполагает совершенствование налогового администрирования, а также повышение эффективности правоприменительной деятельности налоговых органов.

Однако трансформирование системы налогового контроля не ограничивается совершенствованием внутриорганизационных аналитических подходов к контрольной деятельности.

5. Трансформация налоговых правоотношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля

Развитие налогового контроля не ограничивается совершенствованием внутриорганизационных контрольно-аналитических подходов. Так, современной особенностью развития правоприменительной деятельности налоговых органов в рамках налогового контроля является дифференциация моделей соответствующей деятельности и налоговых правоотношений (формирование «внепроверочных» форм контроля).

Отдельные элементы «внепроверочного» налогового контроля уже достаточно длительное время реализованы на базе администрирования страховых взносов, уплачиваемых плательщиками, не производящими выплат и иных вознаграждений физическим лицам. Администрирование страховых

взносов налоговыми органами осуществляется с 1 января 2017 г. При этом никаких камеральных налоговых проверок по итогам расчетного периода не проводится: налоговым органом при наличии нарушений со стороны плательщика страхового взноса не составляется акт налоговой проверки и не принимается решение в порядке ст. 101 Налогового кодекса РФ, в случае занижения налогоплательщиком размера уплаченных страховых взносов со стороны налогового органа сразу выставляется в адрес плательщика соответствующее требование об уплате страховых взносов с указанием размера недоимки.

В рамках представленной модели правового регулирования налоговые правоотношения, связанные с процессом налогового контроля, фактически исключаются из поэтапного налогового процесса: вслед за правоотношениями по уплате страховых взносов следуют правоотношения по принудительному взысканию страховых взносов. Сам же налоговый контроль существует в упрощенной аналитической форме, не имеющей законодательного закрепления (регламентируется внутренними актами ФНС России).

Схожий механизм реализован в рамках администрирования транспортного налога организаций и земельного налога организаций: исчисление и уплата данных налогов осуществляется самим налогоплательщиком-организацией, обязанность по представлению налоговой декларации отменена; в то же время со стороны налогового органа в адрес налогоплательщика направляется сообщение об исчисленной сумме налога в сроки, установленные в п. 4 ст. 363 Налогового кодекса РФ (следует акцентировать внимание на том, что данное сообщение направляется уже после исполнения обязанности по уплате налога).

При этом порядок взаимодействия налогового органа и налогоплательщика в рамках администрирования и контроля за правильностью уплаты транспортного и земельного налогов организацией существенно превосходит аналогичный порядок по страховым взносам за счет нормативного закрепления права налогоплательщика по представлению пояснений и документов в том случае, если сумма исчисленного и уплаченного налогоплательщиком налога не соответствует сумме, исчисленной налоговым органом и указанной в его сообщении.

При этом если в рамках процесса уплаты страховых взносов правоотношения, вытекающие из налогового контроля, фактически из него исключены, то в рамках уплаты земельного и транспортного налогов организациями соответствующие правоотношения носят явно упрощенный характер, не

предполагающий активного применения контрольных мероприятий и основанный на сокращении непосредственного взаимодействия субъектов налогового правоотношения.

Нормативное замещение камерального контроля иными формами контроля происходит параллельно процессу корректировки самого камерального контроля.

Так, Федеральным законом от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ⁵ в положения Налогового кодекса РФ внесены изменения, согласно которым начиная с 1 января 2021 г. налоговый орган проводит камеральную проверку даже при отсутствии декларации по НДФЛ в отношении доходов, полученных налогоплательщиком от продажи либо в результате дарения недвижимого имущества. При этом камеральная налоговая проверка проводится на основе имеющихся у налоговых органов документов (информации) о таком налогоплательщике и об указанных доходах со дня, следующего за днем истечения установленного срока уплаты налога по соответствующим доходам.

Вносимые законодателем изменения приводят к постепенному размытию строгости процедур проведения камеральных налоговых проверок (создается гибкая система оснований камерального контроля). Связано это с тем, что такой объект налогообложения, как доход, полученный налогоплательщиком от продажи (дарения) недвижимого имущества, фиксируется за счет функционирования системы больших данных, поступающих от органов, регистрирующих права на недвижимое имущество. Наличие цифровых технологий, позволяющих сопоставлять данные о фактах изменения права собственности на объекты недвижимости и декларировании соответствующих доходов, направлено на повышение эффективности подоходного налогообложения.

Таким образом, существенное изменение модели налогового контроля на территории Российской Федерации связано, в том числе, с изменением специфики камерального налогового контроля, придающем ему большую эффективность с учетом внедрения современных цифровых технологий.

Трансформация камерального контроля за счет дифференциации оснований его проведения качественно меняет содержание налогового правоотношения, вытекающего из налогового контроля, проведение камеральной проверки приобретает характер не только обязанности, но и права налогового органа. Кроме того, изменению подвергается и механизм правового регулирования за счет изменения юридического состава исследуемых правоотношений.

Важной тенденцией развития налогового контроля является введение и использование полностью цифровых систем налогового администрирования с «внепроверочным» постоянным налоговым контролем.

Так, интересным является вопрос осуществления налогового контроля за деятельностью самозанятых граждан (плательщиков налога на профессиональный доход). Специальный Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ⁶ не регламентирует особых правил осуществления мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщиков, применяющих данный налоговый режим. В то же время камеральный налоговый контроль в отношении подобных налогоплательщиков не возможен в силу отсутствия обязанности налогоплательщика по представлению налоговой декларации. М.Д. и М.Б. Напсо по данному поводу отмечают, что существующие формы налогового контроля проводятся главным образом в рамках камеральной или выездной налоговых проверок, которые практически не применимы к условиям исполнения налоговой обязанности через мобильное приложение «Мой налог» [26, с. 133–134].

В научной литературе среди недостатков режима указываются необходимость использования приложения «Мой налог», территориальный принцип применения налога, носящий дискриминационный характер и неэффективность правотворческих попыток ввиду нежелания частных субъектов добровольно увеличивать собственную фискальную нагрузку [27]; подмена принципа обязательности уплаты налога добровольностью уплаты [26, с. 133–134]; краткий перечень видов деятельности [28, с. 80]. Также отмечают и преимущества соответ-

⁵ Федеральный закон от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 04.09.2020).

⁶ Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход”» // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 04.09.2020).

ствующего специального налогового режима, среди которых удобство цифрового применения [29], благоприятные условия налогообложения [30, с. 23–24].

В случае установления того обстоятельства, что налогоплательщик не соответствовал нормативным требованиям на дату постановки на учет в качестве плательщика налога на профессиональный доход, соответствующая постановка на учет аннулируется.

Налоговый орган уведомляет налогоплательщика о снятии физического лица с учета в качестве налогоплательщика (аннулировании постановки на учет) через мобильное приложение «Мой налог» либо уполномоченную кредитную организацию. С момента снятия налогоплательщика с учета (аннулирования постановки на учет) прекращается соответствующая обязанность по уплате налога.

Данные нормативные положения предполагают установление фактически постоянного налогового контроля со стороны налоговых органов за деятельностью налогоплательщика. При этом соответствующий контроль не связан с наступлением специального события (представление декларации как при камеральном контроле либо принятие решения о проведении проверки как при выездном контроле).

Модель налогового контроля, реализованная в рамках администрирования налога на профессиональный доход, является одним из первых эффективных механизмов постоянного внепроверочного налогового контроля. Данное обстоятельство во многом связано с тем, что обязанность по исчислению налога несет налоговый орган, а не налогоплательщик.

Схожие правовые механизмы предполагались к реализации в рамках применения упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения «доходы» и отказом налогоплательщика от обязанности по предоставлению налоговых деклараций (УСН-онлайн). В последующем данная модель была реализована в рамках автоматизированной упрощенной системы налогообложения.

Так, контроль и надзор за обязанностью налогоплательщиков, применяющих автоматизированную упрощенную систему налогообложения, по формированию фискальных документов и сведений о расчетах осуществляется в соответствии со специальным Федеральным законом от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ⁷, а также Налоговым кодексом РФ и включает, в том числе, мероприятия налогового кон-

троля. Фактически данное обстоятельство допускает проведение внепроверочного постоянного налогового контроля, предполагающего самостоятельное осуществление мероприятий налогового контроля применительно к конкретным операциям вне рамок налоговой проверки наряду с мероприятиями оперативного контроля.

Соответственно, изменение порядка определения размера налоговой обязанности налогоплательщика ввиду расширения обязанности налогового органа по исчислению налога, осуществляемое под влиянием цифровизации налоговых правоотношений, качественным образом меняет основу осуществления налогового контроля: классическое соотношение камерального и выездного контроля сменяется постоянным «внепроверочным» контролем применительно к каждой хозяйственной операции налогоплательщика. Новая модель контрольной деятельности налоговых органов при этом совмещает элементы налогового контроля и оперативного контроля (контроля за применением контрольно-кассовой техники).

6. Выводы

Анализ современного состояния налогового контроля показал, что совершенствование правоприменительной деятельности налоговых органов в рамках правоотношений, возникающих при осуществлении налогового контроля, связано, с одной стороны, с созданием и развитием эффективных внутриорганизационных контрольно-аналитических подходов, а с другой – с трансформацией и дифференциацией самих налоговых правоотношений.

Налоговые правоотношения, вытекающие из налогового контроля, при совершенствовании внутриорганизационных аналитических подходов налоговых органов не претерпевают существенных изменений ввиду сохранения классических форм контроля. Цифровизация в данном случае предполагает совершенствование налогового администрирования, а также повышение эффективности правоприменительной деятельности налоговых органов.

Трансформация правоотношений в рамках налогового контроля в условиях развития цифровых технологий осуществляется, в том числе, в следующих направлениях:

– развитие «внепроверочной» формы налогового контроля, основанной на отмене обязанности налогоплательщика по представлению налоговой

⁷ Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении

расчетов в Российской Федерации» // СПС «Консультант Плюс».

декларации (страховые взносы, земельный налог, транспортный налог);

– корректировка камерального контроля за счет дифференциации оснований его проведения (НДФЛ, НДС);

– постепенный переход на использование полностью цифровых систем налогового администриро-

вания с «внепрроверочным» постоянным налоговым контролем, связанным с изменением обязанности по исчислению налогов (налог на профессиональный доход; упрощенная система налогообложения);

– интеграция оперативного контроля в систему налогового контроля на базе бесконтактного постоянного контроля.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Дементьев И. В. Налоговое правоприменение: смена правовых парадигм / И. В. Дементьев // Журнал российского права. – 2019. – № 8. – С. 96–106. – DOI: 10.12737/jrl.2019.8.9.
2. Klein D. Internal Digitalization and Tax-efficient Decision Making : Discussion Paper № 20-051 / D. Klein, Ch. Ludwig, K. Nicolay. – ZEW – Centre for European Economic Research, 2020. – 41 p.
3. Лютова О. И. Права налогоплательщиков: трансформация в условиях цифровизации / О. И. Лютова // Налоги. – 2020. – № 5. – С. 10–12.
4. Изотов А. В. Цифровизация налоговых правоотношений: теоретико-правовой аспект / А. В. Изотов // Финансовое право. – 2021. – № 1. – С. 28–31. – DOI: 10.18572/1813-1220-2021-1-28-31.
5. Матьянова (Губенко) Е. С. Цифровые технологии в налоговых правоотношениях / Е. С. Матьянова (Губенко) // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Москва, 30 нояб. – 1 дек. 2018 г. / под ред. И. А. Цинделиани. – М. : РГУП, 2019. – С. 51–57.
6. Колосов Д. И. Развитие системы добровольного соблюдения налогового законодательства / Д. И. Колосов // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Москва, 30 нояб. – 1 дек. 2018 г. / под ред. И. А. Цинделиани. – М. : РГУП, 2019. – С. 36–43.
7. Фесько Д. С. Цифровизация контроля как гарантия прав граждан и организаций при его осуществлении / Д. С. Фесько // Административное право и процесс. – 2020. – № 3. – С. 63–68. – DOI: 10.18572/2071-1166-2020-3-63-68.
8. Курбатов Т. Ю. Правовые формы и методы налогового контроля : дис. ... канд. юрид. наук / Т. Ю. Курбатов. – М., 2015. – 235 с.
9. Фальшина Н. А. Налоговый контроль как современный институт налогового права / Н. А. Фальшина // Налоги. – 2018. – № 1. – С. 25–29.
10. Ядрихинский С. А. К вопросу о реализации законного интереса налогоплательщика / С. А. Ядрихинский // Налоги. – 2019. – № 6. – С. 15–18.
11. Мишустин М. В. Механизм государственного налогового администрирования в России : автореф. дис. ... канд. экон. наук / М. В. Мишустин. – М., 2003. – 27 с.
12. Родыгина В. Е. Цифровизация налогового контроля НДС: правовые последствия и перспективы / В. Е. Родыгина // Финансовое право. – 2018. – № 9. – С. 31–34.
13. Шабанова И. Н. Использование информационных технологий при проведении налогового контроля при прекращении деятельности юридического лица / И. Н. Шабанова // Финансовое право. – 2020. – № 1. – С. 30–33.
14. Давлетшин Т. Г. Собираемость НДС. Методологические аспекты / Т. Г. Давлетшин // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – № 10. – С. 1124–1138. – DOI: 10.24891/ia.22.10.1124.
15. Даниленко Н. С. Проблема формального подхода к оценке налоговой обязанности в условиях цифровизации / Н. С. Даниленко, В. П. Провоторов, О. П. Плешанова // Закон. – 2021. – № 4. – С. 26–32.
16. Бурмистрова С. А. Правоотношение как форма выражения и реализации правового интереса / С. А. Бурмистрова // Вестник ЮУрГУ. Серия: Право. – 2018. – Т. 18, № 3. – С. 56–62. – DOI: 10.14529/law180310.
17. Овчарова Е. В. Способы обеспечения эффективности административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения и сборов / Е. В. Овчарова // Административное право и процесс. – 2019. – № 12. – С. 19–28.

18. Бачурин Д. Г. Налоговый процесс как юридическая основа налогового администрирования / Д. Г. Бачурин // Российский юридический журнал. – 2016. – № 5. – С. 184–193.
19. Тарнопольская Д. С. Выездные налоговые проверки: что нужно знать налогоплательщику / Д. С. Тарнопольская, Д. А. Савин // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2014. – № 5. – С. 60–64.
20. Удалов Р. В. Применение аналитических инструментов при осуществлении налогового контроля (предпроверочный анализ) / Р. В. Удалов // Налоги и налогообложение. – 2012. – № 5. – С. 32–36.
21. Красюков А. В. Предпроверочный анализ как новый вид налоговой проверки / А. В. Красюков // Финансовое право. – 2018. – № 1. – С. 44–46.
22. Козлов Н. А. Защита прав налогоплательщика в ходе налогового контроля : дис. ... канд. юрид. наук / Н. А. Козлов. – М., 2019. – 260 с.
23. Guseva T. A. Features of the Development of Tax Legal Relations in the Context of Digitalization / T. A. Guseva, E. E. Smetanina, A. V. Izotov // ISCDE 2020 : 2nd International Scientific and Practical Conference on Digital Economy. – Atlantis Press, 2020. – P. 569–573. – (Advances in Economics, Business and Management Research. Vol. 156). – DOI: 10.2991/aebmr.k.201205.095.
24. Пржиленский В. И. Опыт математизации природы в цифровизации уголовного судопроизводства / В. И. Пржиленский // Актуальные проблемы российского права. – 2020. – № 6. – С. 125–132. – DOI: 10.17803/1994-1471.2020.115.6.125-132.
25. Tsindeliani I. Tax system of the Russian Federation: Current state and steps towards financial sustainability / I. Tsindeliani, S. Kot, E. Vasilyeva, L. Narinyan // Sustainability. – 2019. – Vol. 11, iss. 24. – Art. 6994. – DOI: 10.3390/su11246994.
26. Напсо М. Д. Налог на профессиональный доход: к вопросу о соответствии принципам налогообложения / М. Д. Напсо, М. Б. Напсо // Журнал российского права. – 2020. – № 3. – С. 132–145. – DOI: 10.12737/jrl.2020.036.
27. Лермонтов Ю. М. О налогообложении доходов самозанятых физических лиц / Ю. М. Лермонтов // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2019. – № 10. – URL: <http://journal.fbk.ru/page7275208.html>.
28. Ситников Е. С. Налог на самозанятых: эксперимент в России / Е. С. Ситников // Юридические науки. – 2018. – № 16. – С. 77–82.
29. Бобошко Д. Ю. Анализ перспектив применения специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» / Д. Ю. Бобошко // Налоги. – 2019. – № 5. – С. 26–29.
30. Тропская С. С. Налогообложение самозанятых и цифровая экономика: налог на профессиональный доход / С. С. Тропская // Финансовое право. – 2019. – № 5. – С. 22–26.

REFERENCES

1. Demytyev I.V. Tax enforcement: changing legal paradigms. *Zhurnal rossiiskogo prava*, 2019, no. 8, pp. 96–106. DOI: 10.12737/jrl.2019.8.9. (In Russ.).
2. Klein D., Ludwig Ch., Nicolay K. *Internal Digitalization and Tax-efficient Decision Making*, Discussion Paper no. 20-051. ZEW – Centre for European Economic Research, 2020. 41 p.
3. Lutova O.I. Taxpayer Rights: Transformation in the Context of Digitalization. *Nalogi*, 2020, no. 5, pp. 10–12. (In Russ.).
4. Izotov A.V. Digitalization of tax legal relations: theoretical and legal aspect. *Finansovoe pravo*, 2021, no. 1, pp. 28–31. DOI: 10.18572/1813-1220-2021-1-28-31. (In Russ.).
5. Matyanova (Gubenko) E.S. Digital technologies in tax legal relations, in: Tsindeliani I.A. (ed.) *Nalogovaya sistema Rossiiskoi Federatsii v usloviyakh razvitiya tsifrovoy ekonomiki: pravovye i ekonomicheskie aspekty*, Materials of the International Scientific and Practical Conference, Moscow, November 30 – December 1, 2018, Moscow, Russian State University of Justice Publ., 2019, pp. 51–57. (In Russ.).
6. Kolosov D.I. Development of the system of voluntary compliance with tax legislation, in: Tsindeliani I.A. (ed.) *Nalogovaya sistema Rossiiskoi Federatsii v usloviyakh razvitiya tsifrovoy ekonomiki: pravovye i ekonomicheskie aspekty*, Materials of the International Scientific and Practical Conference, Moscow, November 30 – December 1, 2018, Moscow, Russian State University of Justice Publ., 2019, pp. 36–43. (In Russ.).

7. Fesko D.S. Digitalization of control as a guarantee of citizens` rights. *Administrativnoe pravo i protsess*, 2020, no. 3, pp. 63–68. DOI: 10.18572/2071-1166-2020-3-63-68. (In Russ.).
8. Kurbatov T.Yu. *Legal forms and methods of tax control*, Cand. Diss. Moscow, 2015. 235 p. (In Russ.).
9. Falshina N.A. Tax control as a modern institution of tax law. *Nalogi*, 2018, no. 1, pp. 25–29. (In Russ.).
10. Yadrihinskiy S.A. To the issue of realizing the legitimate interest of the taxpayer. *Nalogi*, 2019, no. 6, pp. 15–18. (In Russ.).
11. Mishustin M.V. *Mechanism of state tax administration in Russia*, Cand. Diss. Thesis. Moscow, 2003. 27 p. (In Russ.).
12. Rodygina V.E. Digitalization of tax control VAT: legal implications and perspectives. *Finansovoe pravo*, 2018, no. 9, pp. 31–34. (In Russ.).
13. Shabanova I.N. Using of information technologies during tax control upon termination of the activity of a bridal entity. *Finansovoe pravo*, 2020, no. 1, pp. 30–33. (In Russ.).
14. Davletshin T.G. VAT collection: methodological aspects. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet*, 2019, no. 10, pp. 1124–1138. DOI: 10.24891/ia.22.10.1124. (In Russ.).
15. Danilenko N.S., Provotorov V.P., Pleshanova O.P. The problem of a formal approach to assessing tax obligations in the context of digitalization. *Zakon*, 2021, no. 4, pp. 26–32. (In Russ.).
16. Burmistrova S.A. Legal relationship as a form pf realization and expression of legal interest. *Vestnik YuUrGU. Seriya: Pravo*, 2018, vol. 18, no. 3, pp. 56–62. DOI: 10.14529/law180310. (In Russ.).
17. Ovcharova E.V. Ways to ensure the effectiveness of administrative enforcement in the mechanism of legal regulation of taxation. *Administrativnoe pravo i protsess*, 2019, no. 12, pp. 19–28. (In Russ.).
18. Bachurin D.G. Tax process as a legal basis for tax administration. *Rossiiskii yuridicheskii zhurnal*, 2016, no. 5, pp. 184–193. (In Russ.).
19. Tarnopolskaya D.S., Savin D.A. Tax audits: what a taxpayer needs to know. *Imushchestvennye otnosheniya v Rossiiskoi Federatsii*, 2014, no. 5, pp. 60–64. (In Russ.).
20. Udalov R.V. The use of analytical tools in the implementation of tax control (pre-audit analysis). *Nalogi i nalogooblozhenie*, 2012, no. 5, pp. 32–36. (In Russ.).
21. Krasnyukov A.V. Pre-audit analysis as a new type of tax audit. *Finansovoe pravo*, 2018, no. 1, pp. 44–46. (In Russ.).
22. Kozlov N.A. *Protection of the rights of a taxpayer during tax control*, Cand. Diss. Moscow, 2019. 260 p. (In Russ.).
23. Guseva T.A., Smetanina E.E., Izotov A.V. Features of the Development of Tax Legal Relations in the Context of Digitalization, in: *ISCDE 2020, 2nd International Scientific and Practical Conference on Digital Economy, Advances in Economics, Business and Management Research*, Vol. 156, Atlantis Press, 2020, pp. 569–573. DOI: 10.2991/aebmr.k.201205.095.
24. Przhilensky V.I. Experience of mathematization of nature in digitalization of criminal proceedings. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava*, 2020, no. 6, pp. 125–132. DOI: 10.17803/1994-1471.2020.115.6.125-132. (In Russ.).
25. Tsindeliani I., Kot S., Vasilyeva E., Narinyan L. Tax system of the Russian Federation: Current state and steps towards financial sustainability. *Sustainability*, 2019, vol. 11, iss. 24, art. 6994. DOI: 10.3390/su11246994.
26. Napso M.D., Napso M.B. Professional income tax: to the issue of compliance with the principles of taxation. *Zhurnal rossiiskogo prava*, 2020, no. 3, pp. 132–145. DOI: 10.12737/jrl.2020.036. (In Russ.).
27. Lermontov Yu.M. On taxation of incomes of self-employed individuals. *Finansovye i bukhgalterskie konsul'tatsii*, 2019, no. 10, available at: <http://journal.fbk.ru/page7275208.html>. (In Russ.).
28. Sitnikov E.S. Self-Employed Tax: An Experiment in Russia. *Yuridicheskie nauki*, 2018, no. 16, pp. 77–82. (In Russ.).
29. Boboshko D.Yu. Analysis of the prospects for the use of a special tax regime "Tax on professional income". *Nalogi*, 2019, no. 5, pp. 26–29. (In Russ.).
30. Tropkaya S.S. Taxation of the Self-Employed and the Digital Economy: Tax on Professional Income. *Finansovoe pravo*, 2019, no. 5, pp. 22–26. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Цинделиани Имеда Анатольевич – кандидат юридических наук, заведующий кафедрой финансового права

Российский государственный университет правосудия

117418, Россия, г. Москва, ул. Новочеремушкинская, 69

E-mail: finpravo@rsuj.ru

Гусева Татьяна Алексеевна – доктор юридических наук, профессор кафедры конституционного, административного и финансового права

Орловский государственный университет имени И.С. Тургенева

302026, Россия, г. Орел, ул. Комсомольская, 95

E-mail: guseva2002@rambler.ru

Изотов Антон Владимирович – аспирант кафедры конституционного, административного и финансового права

Орловский государственный университет имени И.С. Тургенева

302026, Россия, г. Орел, ул. Комсомольская, 95

E-mail: tonick94@mail.ru

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Цинделиани И.А. Совершенствование налогового контроля в условиях цифровизации / И.А. Цинделиани, Т.А. Гусева, А.В. Изотов // *Правоприменение*. – 2022. – Т. 6, № 1. – С. 77–87. – DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(1).77-87.

INFORMATION ABOUT AUTHORS

Imeda A. Tsindeliани – PhD in Law, Head, Department of Financial Law

Russian State University of Justice

69, Novocheremushkinskaya ul., Moscow, 117418, Russia

E-mail: finpravo@rsuj.ru

Tatyana A. Guseva – Doctor of Law, Professor, Department of Constitutional, Administrative and Financial Law

Orel State University

95, Komsomol'skaya ul., Orel, 302026, Russia

E-mail: guseva2002@rambler.ru

Anton V. Izotov – Postgraduate student, Department of Constitutional, Administrative and Financial Law

Orel State University

95, Komsomol'skaya ul., Orel, 302026, Russia

E-mail: tonick94@mail.ru

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Tsindeliани I.A., Guseva T.A., Izotov A.V. The improvement of tax control in the conditions of digitalization. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2022, vol. 6, no. 1, pp. 77–87. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(1).77-87. (In Russ.).