
Р. В. Чагаев

аспирант кафедры правового обеспечения управленческой деятельности
МИУ МГИМО (У) МИД РФ

НЕКОТОРЫЕ ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

R. Chagaev

SOME THEORETICAL ASPECTS OF THE TAX CONTROL

The paper deal with the topical theoretical and practical issues of tax control in Russian Federation at the present stage. The author lays special emphasis on

the analysis of different aspects of tax policy and tax legislation

Известно, что сущность всегда составляет основу любого объекта познания, потому что отражает внутренние содержательные характеристики и отношения, проявления, стороны¹. Можно считать, что это определение относится и к сущности финансового, в том числе и налогового контроля.

Речь идет о реализации в соответствующем правовом и организационном поле налогового контроля в России, о том, насколько эффективно, например, налоговые органы, исходя из закрепленных за ними полномочий, имеют возможность контролировать деятельность юридических и физических лиц.

Чтобы определить сущность налогового контроля, необходимо выделить характерные признаки составляющих его элементов, которые позволяли бы установить его индивидуальность и определить роль и место среди иных близких понятий, каковыми являются финансовый контроль, надведомственный контроль и т.п.

Термин "контроль" в научной и практической деятельности употребляется достаточно часто. Трудно найти автора, исследующего проблемы социального управления, который в той или иной мере не затрагивал бы цели, задачи, функции, принципы контроля, компетенции контрольных органов. Такое частое обращение к понятию контроля формирует мнение о достаточной изученности сущности этого понятия.

Вместе с тем это далеко не так. Анализ литературы по административному праву, социальному управлению и налоговому праву свидет-

ельствует о том, что в определении сущности контроля среди ученых нет единства. Авторы определяют его по-разному: как средство, фактор, форму, элемент, функцию, деятельность, систему, обратную связь, условие, регулятор, гарант, явление, институт, метод, правомочие, атрибут и т.д.

Данные подходы, очевидно, не столько отражают стремление дать универсальную формулу понятия контроля, сколько являются следствием рассмотрения данного феномена через призму интересов представителей различных научных направлений - философских, управленческих, политических, правовых, кибернетики² и др. Поэтому можно согласиться с позицией каждого из авторов, ибо в его индивидуальном подходе содержится какой-либо элемент того большого и емкого содержания, которым обладает понятие "контроль". В связи с этим важно избежать соблазна выработать единое многоаспектное понятие контроля.

В словаре-справочнике по социальному управлению контроль определяется как проверка; наблюдение с целью проверки исполнения законов, постановлений, управленческих решений и т.п.³ Таким образом, можно констатировать, что контроль в целом - не что иное, как осуществление функции управления, суть которой заключается в том, чтобы проверять, наблюдать, отслеживать то или иное явление.

Функция управления - это, по утверждению, например, Г. В. Атаманчука, "реальное, силовое, целенаправленное, организующее и регулирую-

¹ См.: Философский словарь. 5-е изд. - М., 1986. С.469.

² См.: Шохин С.О., Воронина Л.И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. - М.: Финансы и статистика, 1997. С.7.

³ См.: Социальное управление: Словарь. - М., 1994. С.74.

щее влияние на управляемое явление, отношение, состояние, которое они воспринимают и на которое реагируют"⁴. К функциям управления он также относит следующие: организация, планирование, регулирование, кадровое обеспечение, контроль. Такой же точки зрения придерживаются и ряд зарубежных специалистов, например, Р. Фалмер, К. Киллен и другие⁵.

Контроль сам по себе не представляет первичной деятельности, он касается действий, осуществляемых независимо от контроля⁶. Вместе с тем контроль является и самостоятельным видом работы. Его сущность состоит в наблюдении за соответствием деятельности подконтрольного объекта тем предписаниям, которые объект получил от управляющего органа или должностного лица⁷.

Из буквального смысла такого определения следует, что контроль осуществляется в целях наблюдения и охватывает сбор данных и передачу информации в компетентные органы о результатах контрольных мероприятий, которые направлены на то, чтобы выявить причины обнаруженных отклонений и определить пути их устранения для эффективного функционирования государственных органов власти. Такая формула определяется понятием "контрольная деятельность".

Вышесказанное может привести к иллюзии, что контроль включает и возможность контролеров давать обязательные для исполнения указания. Более того, и в тех случаях, когда контролирующий орган не наделен такими полномочиями, мнение проверяющих о наличии недостатков воспринимается проверяемыми как сигнал к действиям по их устранению без указаний от основного субъекта управления.

Таким образом, функция контроля зачастую понимается как деятельность по контролю, поскольку включает выявление и анализ фактического положения дел, сопоставление этого положения с намеченными целями и задачами, оценку контролируемой деятельности, принятие мер по устранению вскрытых недостатков и недопущению их в будущем.

Такое комплексное понимание не ограничивается наблюдением, фиксированием отклоне-

ний и информированием о них.

Контролю, в первую очередь, присуща информационная составляющая. Однако неправильно ограничивать его лишь получением необходимой информации⁸. Особенностью информационного контроля является то, что он в своем непосредственном содержании пассивен. В связи с тем, что контроль является неотъемлемым элементом государственной власти, ему присущ и управленческий аспект. Ведь информация обеспечивает организацию деятельности субъектов воздействия. В этой связи контроль как таковой является организующим элементом. Организующий (организаторский) контроль, в отличие от информационного, - активен.

Вместе с тем в ряде работ при рассмотрении функций контроля организующий контроль как вид определяется в качестве организационной функции⁹, а информационный - в качестве информационной функции. На наш взгляд, к контрольным функциям следует отнести социальную, политическую, диагностическую, оперативную, защитную, предупредительную (превентивную). Особую роль, как представляется, играет превентивная функция, так как, например, предварительный контроль предупреждает нежелательные отклонения, предохраняет от негативных последствий в результате тех или иных принимаемых решений и действий или бездействия.

Контроль традиционно представляют в виде двух взаимодействующих подсистем: субъекты контроля и объекты контроля¹⁰. Иными словами, контролирующая и контролируемая подсистемы.

В советский период некоторые авторы¹¹ различали четыре основных субъекта, осуществляющих контроль за деятельностью органов государственного управления: государство, общественные организации (в том числе самодеятельные), трудовые коллективы, граждане как частные лица. В современных условиях разделения властей в Российской Федерации субъекты, осуществляющие контроль, изменились.

Поскольку цели и характер управленческой деятельности, организационные формы ее осуществления многообразны, то многообразен и

⁴ См.: Атаманчук Г. В. Государственное управление. - М.: Экономика, 2000. С.56; Теория государственного управления. - М.: Юридическая литература, 1997. С.124.

⁵ См.: Фалмер Роберт М. Энциклопедия современного управления / Пер. с англ. - М.: ВИПК ЭНЕРГО, 1992. Т.1-5; Киллен К. Вопросы управления / Пер. с англ. - М., 1981. С.31-108.

⁶ См.: Старосьцяк Е. Элементы науки управления. - М.: Прогресс, 1965. С.197.

⁷ См.: Студеникина М. С. Государственный контроль в сфере управления. - М.: Юридическая литература, 1974. С.7.

⁸ См.: Харитонов А. Н. Государственный контроль над преступностью. - Омск, 1997. С.8.

⁹ См.: Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль. - М.: Маркетинг. С.34.

¹⁰ См.: Основы применения кибернетики в правопедении. - М., 1977. С. 28-44.

¹¹ См.: Шорина Е. В. Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР. - М.: Наука, 1981. С.43.

контроль за нею. Это дает широкие возможности для классификации. В зависимости от научных и практических задач классификация видов контроля может быть основана на различных критериях:

Учитывая, что соответствующие установления (требования) могут быть как отражены, так и не отражены в правовых нормах, целесообразно выделить также такие виды контроля, как законный и незаконный¹². Это определение нуждается в пояснении.

Всем известно выражение, что "хорошая цель оправдывает дурные средства". Если следовать этому принципу, то для устранения нарушений, злоупотреблений допустимы любые меры. Такой подход сам по себе общественно опасен, он превращает исполнителей в нарушителей и потому неприемлем, что дает все основания ставить вопрос о пределах контроля, например, за деятельностью правоохранительных органов. Ясно, что эти пределы определяются прежде всего законностью. Зло не исправляется злом. "Как грязную одежду нельзя чисто вымыть грязной водой, так и порочными действиями нельзя очистить людей от порока", - говорил Филарет, митрополит Московский, видный ученый-государствовед прошлого столетия. В контрольной деятельности государства допустимы лишь законные меры. Власть может быть основана на применении силы (так как навязывание воли требует преодоления сопротивления)¹³, однако применение силы должно быть основано на законе.

Поскольку управление в социальном смысле связано с категорией властвования, постольку контроль как управленческая функция также есть властная деятельность, влияющая на поступки, действия участников трудового процесса. Властность контроля проявляется в том, что контрольные органы имеют ряд полномочий: а) давать подконтрольным объектам обязательные для исполнения указания об устранении вскрытых недостатков; б) ставить перед компетентными инстанциями вопрос о привлечении к ответственности лиц, виновных в обнаруженных нарушениях; в) непосредственно применять в необходимых случаях меры государственного принуждения.

Из верной теоретической посылки о властности контроля нередко делается неправильный вывод, когда контроль относят к мерам государственного принуждения.¹⁴ Действительно, ре-

ализация контроля может быть связана с применением различных видов государственного принуждения. Но сводить контроль к принуждению - значит исказить исходное положение вещей. Власть нельзя отождествлять с принуждением, которое является лишь особым элементом обеспечения реального исполнения соответствующих требований. К принуждению прибегают лишь в случае выявления неправомерных действий. Контроль - повседневная, необходимая деятельность творческого характера, без контроля немисливо управление. Основное назначение контроля - способствовать неукоснительному выполнению решений в установленный срок, достижению высоких конечных результатов, повышению уровня организованности в управленческой деятельности и ответственности в работе всех должностных лиц, обеспечивать большую ритмичность и целеустремленность в работе государственного аппарата управления. Важнейшая задача контроля в этой связи - предупреждение нежелательных последствий.

Налоговый контроль - феномен, имеющий глубокие исторические корни во всем мире. Во всех цивилизованных демократических странах издавна сложились и достаточно успешно функционируют системы бюджетно-финансового и административного государственного контроля, имеется разветвленная сеть контрольных органов. В зависимости от специфики форм государственного устройства и управления, национальных традиций они строятся по-разному. Тем не менее их организация и деятельность в зарубежных странах так или иначе базируется на общих принципах, выработанных многолетним международным опытом.

Следует отметить, например, одну из основных характеристик французской налоговой системы: налогоплательщик сам предоставляет данные для определения налогового платежа, при этом 90% налоговых сумм уплачивается добровольно. В качестве исходного принципа принято, что любой налогоплательщик является честным, развитие налогового законодательства осуществляется, исходя из этой презумпции¹⁵.

Налоговый контроль является одним из важнейших направлений государственного финансового контроля. Приоритетность налогового контроля как направления контрольной деятельности, в первую очередь, обусловлена значимостью налогов и сборов как источников доходов

¹² См.: Харитонов А. Н. Указ. соч. С.10.

¹³ См.: Смелзер Н. Социология. - М.: Феникс, 1994. С.524-525.

¹⁴ См.: Тарасов А.М. Государственный контроль: сущность, содержание, современное состояние // Журнал российского права, N 1, январь 2002 г.

¹⁵ См.: Попонина Н.А. Налоговый контроль во Франции // Финансы. 2000. №10. С.32-34

федерального, региональных и местных бюджетов. По численности контролируемых лиц налоговый контроль также занимает основную позицию.

Налогоплательщик, обладая имуществом на праве собственности или другом вещном праве, всегда стремится защитить свой частный имущественный интерес от налоговых изъятий. Естественное желание налогоплательщика уменьшить размер налоговых платежей затрагивает имущественный интерес другой стороны налоговых правоотношений государства. В такой ситуации государство, защищая публичные интересы в налоговых отношениях, вынуждено выработать специальный механизм взаимодействия с каждым конкретным налогоплательщиком, который в конечном счете обеспечил бы надлежащее поведение каждого лица; по исполнению им налоговой обязанности.

Очевидно, что для охраны своих имущественных интересов в налоговой сфере государство должно, во-первых, создать специальный государственный орган или органы и наделить их соответствующими властными полномочиями по отношению к лицам, обязанным уплачивать налоги и сборы; во-вторых, законодательным путем установить порядок, формы и методы осуществления деятельности созданных уполномоченных органов, а также виды воздействия данных органов на поведение обязанных лиц, обеспечивающие в совокупности не только надлежащее поведение налогоплательщиков, но и поступление налоговых изъятий в соответствующий бюджет. При этом государство путем законодательного регулирования системы взаимоотношений уполномоченных органов и налогоплательщиков должно обеспечить определенный баланс публичного и частного интересов, учитывая конституционные ограничения на вмешательство в экономическую деятельность субъекта налоговых правоотношений в условиях рыночной экономики.

Формируя особый организационно-правовой механизм взаимоотношений с обязанными лицами, государство определяет основные элементы этого механизма: субъекты, объект, методы, формы, порядок и характер деятельности уполномоченных органов. Указанный механизм представляет собой не что иное, как налоговый контроль, который осуществляется созданными государством уполномоченными органами, прежде всего налоговыми органами. Таким образом,

налоговый контроль можно определить как особый организационно-правовой механизм, представляющий собой систему взаимосвязанных элементов, посредством которого обеспечивается надлежащее поведение обязанных лиц по уплате налогов и сборов, а также исследование и установление оснований для осуществления принудительных налоговых изъятий и применения мер ответственности за совершение налоговых правонарушений. В юридической литературе понятие налогового контроля рассматривается в двух аспектах: 1) налоговый контроль как совокупность приемов и методов¹⁶; 2) налоговый контроль как деятельность налоговых органов¹⁷.

Основными элементами налогового контроля являются: субъект налогового контроля (уполномоченный контролирующий орган); объект контроля; формы и методы (методики) контроля; порядок осуществления налогового контроля; мероприятия налогового контроля. Могут быть выделены и другие элементы налогового контроля: направления налогового контроля; техника и технология налогового контроля; категории должностных лиц (кадры) налогового контроля; периодичность и «глубина» налогового контроля и т.д. Весь перечисленный комплекс элементов налогового контроля является предметом налогового правового регулирования.

Налоговый контроль как особый организационно-правовой механизм можно понимать как в широком, так и в узком смысле. В широком смысле налоговый контроль охватывает все сферы деятельности уполномоченных органов, включая осуществление налогового учета, налоговых проверок и др., а также все сферы деятельности контролируемых субъектов, связанные с уплатой налогов и сборов (учет объектов налогообложения, соблюдение сроков и порядка уплаты налогов и сборов, правильность исчисления сумм налогов и сборов, порядок представления налоговой отчетности и т.д.). В узком смысле под налоговым контролем понимается только проведение налоговых проверок уполномоченными органами.

Взаимодействие государства в лице своих уполномоченных органов с налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами при осуществлении налогового контроля происходит в рамках возникающих при этом организационных налоговых правоотношений контрольных налоговых правоотношений. При этом для контрольных налоговых правоотноше-

¹⁶ См.: Налоги и налоговое право / Под ред. А.В. Брызгалина. - М., 1998. С. 409

¹⁷ См.: Поролло Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. - Ростов н/Д; М., 1996. С. 6; Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: Постатейный комментарий / Под общ. ред. В.И. Слома. - М., 1999. С. 221.

ний характерно то, что они являются по существу управленческими правоотношениями, которые в конечном итоге призваны обеспечить надлежащую реализацию других общественных отношений налоговых правоотношений имущественного характера, связанных с осуществлением налоговых изъятий. Контрольные налоговые правоотношения имеют административно-правовую природу, поэтому им свойственны характерные для административно-правовых отношений признаки, такие, как государственно-властный характер контрольного налогового правоотношения; обязательным субъектом подобных правоотношений является уполномоченный государственный орган; контрольные налоговые отношения возникают по инициативе государства в лице своего уполномоченного органа; ответственность в случае нарушения правовых норм наступает перед государством и т.д.

Законодатель не дает определения налогового контроля, впрочем, как и форм, методов и видов налогового контроля. Однако с учетом действующего законодательства и по смыслу норм налогового законодательства ученые формулируют понятие налогового контроля¹⁸.

Налоговый контроль определяется как особый организационно-правовой механизм, который представляет собой систему взаимосвязанных элементов и посредством которого обеспечивается надлежащее поведение обязанных лиц по уплате налогов и сборов, а также исследование и установление оснований для осуществления принудительных налоговых изъятий и применения мер ответственности за совершение налоговых правонарушений¹⁹.

Налоговый контроль - это важнейшее направление финансового контроля, представляющее собой деятельность обладающих соответствующей компетенцией субъектов с использованием специальных форм и методов, нацеленная на создание совершенной системы налогообложения и достижения такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков и налоговых агентов, при котором исключаются нарушения налогового законодательства²⁰.

Налоговый контроль относится к типу финансово-хозяйственного контроля. Данное направление контрольной деятельности соотносится с государственным финансовым кон-

тролем как частное с общим. От других направлений государственного финансового контроля налоговый контроль отличается по своему объекту (предмету), содержанию, формам и методам, составу контролирующих органов и контролируемых лиц. Кроме того, данное направление имеет свои специфические цели и задачи.

Как и любое другое правоотношение, контрольное налоговое правоотношение содержит в своем составе следующие элементы:

- 1) субъекты; 2) содержание; 3) объект.

Субъектов контрольного налогового правоотношения можно разделить на две основные группы: контролирующие субъекты, т.е. налоговые и другие уполномоченные органы, олицетворяющие государство и реализующие его интересы, с одной стороны, и субъекты, подверженные контролю, контролируемые субъекты, защищающие в ходе контрольных налоговых правоотношений свои частные интересы, с другой стороны. Контролирующими субъектами являются налоговые и таможенные органы. Контролируемыми субъектами являются налогоплательщики и плательщики сборов, а также налоговые агенты и банки. Особенно важно подчеркнуть, что обязанная сторона контролируемый субъект находится лишь в функциональной зависимости от властного субъекта контролирующего органа и организационно ему не подчинена. Поскольку контрольные налоговые правоотношения затрагивают интересы контролируемых субъектов, являющихся не только организациями, но и физическими лицами, осуществление налогового контроля приобретает особую социальную значимость.

Субъектами налогового контроля являются органы, которым в соответствии с налоговым законодательством предоставлены полномочия по проведению мероприятий налогового контроля в отношении контролируемых организаций и физических лиц:

- 1) налоговые органы;
- 2) таможенные органы;
- 3) органы государственных внебюджетных фондов.

Основным субъектом налогового контроля являются налоговые органы, которые имеют всеобъемлющие полномочия по проведению налогового контроля за уплатой налогов и сборов на территории Российской Федерации. Необходимо иметь в виду, что налоговые органы осуще-

¹⁸ См.: Ялбулганов А.А. Налоговые органы и налогоплательщики в налоговых правоотношениях // Гражданин и право, N 7/8 июль - август 2002 г.

¹⁹ См.: Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть. - М., 2001. С.255.

²⁰ См.: Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. - М., 2001. С.26

ствляют не только налоговый контроль, но также и другие виды контроля, например контроль за использованием контрольно-кассовых машин. Не относится к налоговому контролю контроль вышестоящих налоговых органов за деятельностью нижестоящих налоговых органов, который по существу является ведомственным административным контролем в системе налоговых органов. Интересно отметить, что одной из форм осуществления такого ведомственного контроля является проведение вышестоящими налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов для контроля за деятельностью нижестоящих налоговых органов, проводивших налоговую проверку. В этом случае контроль будет осуществляться одновременно как в отношении налогоплательщика, так и в отношении нижестоящего налогового органа. При этом в отношении налогоплательщика будет осуществляться налоговый контроль, а в отношении нижестоящего налогового органа ведомственный административный контроль.

Таможенные органы имеют полномочия по проведению мероприятий налогового контроля только в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, и в отношении тех налогов и сборов, за уплатой которых они осуществляют контроль. В соответствии с ТК РФ таможенные органы проводят также таможенный контроль, который осуществляется в целях обеспечения соблюдения законодательства Российской Федерации о таможенном деле, а также законодательства Российской Федерации и международных договоров Российской Федерации, контроль за исполнением которых возложен на таможенные органы Российской Федерации.

Таможенные органы пределах своей компетенции осуществляют налоговый контроль в порядке, предусмотренном главой 14 НК РФ. При этом таможенные органы пользуются правами и несут обязанности, предусмотренные для налоговых органов.

Налоговые органы, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой

информацией в целях исполнения возложенных на них задач²¹.

Содержание контрольного налогового правоотношения всегда определяется комплексом прав и обязанностей субъектов данного правоотношения. При этом в контрольном налоговом правоотношении базовым является положение, когда праву уполномоченной стороны проверять соблюдение своевременности, правильности и полноты уплаты налогов и сборов и выполнения установленных налоговых обязанностей корреспондирует обязанность другой стороны подконтрольного субъекта создавать для этого необходимые условия и выполнять требования уполномоченного органа. В свою очередь подконтрольный субъект вправе требовать от уполномоченного органа, чтобы последний осуществлял свою контрольную деятельность в рамках своих законодательно установленных полномочий. В данном контексте можно выделить контрольные полномочия контролирующих субъектов и корреспондирующие им права и обязанности контролируемых субъектов.

Как было отмечено выше, контрольные налоговые правоотношения являются организационными налоговыми правоотношениями, непосредственно направленными на обеспечение налоговых правоотношений имущественного характера. Реализация такого контрольного налогового правоотношения осуществляется в строго установленном Налоговым кодексом порядке с одновременным определением прав и обязанностей каждого лица, участвующего в осуществлении отдельных контрольных мероприятий. Таким образом, можно говорить о том, что Налоговый кодекс устанавливает процессуальную форму осуществления контрольных налоговых правоотношений. Традиционно в теории права объектом процессуального правоотношения признается материальное правоотношение, ради обеспечения которого и складывается процессуальное правоотношение²². Придерживаясь данного положения, можно установить, что объектом контрольного налогового правоотношения является непосредственная деятельность (действия или бездействие) проверяемой организации или физического лица, связанная с уплатой налогов и сборов. В частности, уполномоченными органами в ходе реализации мероприятий налогового контроля устанавливается:

1) правильность ведения обязанными лицами бухгалтерского учета доходов, расходов, объек-

²¹ См., напр. Приказ МЮ РФ от 16 декабря 1999 г. и Приказ МНС РФ от 9 декабря 1999 г. «Соглашение о координации работы Министерства юстиции РФ и Министерства РФ по налогам и сборам по реализации контрольных функций».

²² См.: Горшенев В.М., Шахов И.Б. Контроль как правовая форма деятельности. - М., 1987. С.116-139.

тов налогообложения;

- 2) проверка правильности исчисления сумм налогов и сборов;
- 3) проверка своевременности уплаты сумм налогов и сборов;
- 4) правильность ведения банковских операций, связанных с уплатой налогов и сборов;
- 5) выявление обстоятельств, способствующих совершению нарушений налогового законодательства²³.

Содержание налогового контроля можно также представить как совокупность юридических действий, таких как:

- проверка выполнения физическими лицами и организациями обязанностей по исчислению и уплате налогов;
- проверка постановки на налоговый учет и исполнение налогоплательщиками связанных с ним обязанностей;
- проверка правильности ведения бухгалтерского (налогового) учета, своевременности представления налоговых деклараций и достоверности содержащихся в них сведений;
- проверка соответствия крупных расходов физических лиц их доходам;
- проверка исполнения налоговыми агентами обязанностей по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению в соответствующий бюджет (государственный внебюджетный фонд) налогов и сборов;
- проверка соблюдения налогоплательщиками и иными лицами процессуального порядка, предусмотренного налоговым законодательством;
- проверка соблюдения банками обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством;
- проверка правильности применения контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением;
- предупреждение и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах;
- выявление проблемных категорий налогоплательщиков;
- выявление нарушителей налогового законодательства и привлечение их к ответственности;
- возмещение материального ущерба, причиненного государству в результате неисполнения налогоплательщиками (налоговыми агентами) и иными лицами обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством²⁴.

По вопросу определения объекта контроля в научной литературе существуют самые различные мнения. Так, например, существует точка зрения, согласно которой объектом контроля являются проверяемые организации, в отношении которых осуществляется контрольная деятельность уполномоченных органов²⁵, согласно же другой позиции в качестве «конечного» объекта контроля необходимо рассматривать действия людей, ответственных за определенные участки своей работы²⁶. Исходя из традиционного понимания, объектом надлежит рассматривать прежде всего то, на что можно оказать непосредственное воздействие, иначе понятие объекта утрачивает какой-либо смысл.

Если рассматривать налоговый контроль как организационно-правовой механизм, формируемый государством для обеспечения надлежащего поведения лиц по уплате налогов и сборов, то непосредственным объектом налогового контроля будут являться именно действия (бездействия) налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов по уплате налогов и сборов, которые оцениваются с позиции законности, достоверности и своевременности. Как правило, уполномоченные субъекты налогового контроля своими требованиями воздействуют на поведение обязанной стороны, которая под влиянием этого совершает действия, направленные на надлежащее исполнение своих обязанностей по уплате налогов. Механизм налогового контроля не может повлиять непосредственно на организации (их организационно-правовую форму и другие элементы их статуса) или физических лиц, поэтому представляется необоснованным считать организации или физические лица непосредственным объектом налогового контроля.

Объект налогового контроля можно определить также как разновидность денежных отношений публичного характера, возникающих в процессе взимания налогов и сборов и привлечения нарушителей налогового законодательства к ответственности²⁷. Что же касается отношений по введению налогов и сборов, обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, то они являются объектом судебного контроля или прокурорского надзора.

Предметом налогового контроля, в первую очередь следует определить своевременность и полноту исполнения налогоплательщиками

²³ См.: Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть. - М., 2001. С.257

²⁴ См.: Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001. С. 188

²⁵ См.: напр.: Шохин С.О., Воронина Л.И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. - М., 1997. С. 10.

²⁶ См.: Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. - М., 1973. С. 28.

²⁷ См.: Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001. С. 186

своих налоговых обязанностей по отношению к государству или муниципальному образованию. Однако при этом следует также учитывать, что наряду с уплатой налогов, к числу основных обязанностей налогоплательщиков-организаций, в соответствии со ст. 23 НК РФ, относится также ведение в установленном порядке учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения и представление налоговым органам и их должностным лицам документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. С учетом этого законность составления первичных учетных документов, регистров бухгалтерского (налогового) учета и отчетности, а также достоверность и полнота содержащейся в них информации об объектах налогообложения также составляет предмет налогового контроля.

Главной целью налогового контроля является создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков, налоговых агентов и иных лиц, при которых исключаются нарушения налогового законодательства или их число незначительно. Наряду с основной целью налогового контроля выделяются также цели отдельных его направлений. Так, целью контроля за расходами физических лиц является установление соответствия осуществляемых ими крупных расходов получаемым доходам, а контроля за соблюдением правил использования контрольно-кассовых машин - обеспечение полноты учета выручки денежных средств в организациях.

К числу задач налогового контроля относятся:

- неотвратимое наказание нарушителей законодательства о налогах и сборах;
- обеспечение правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет (государственные внебюджетные фонды);
- предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах, а также возмещение ущерба причиняемого государству в результате неисполнения налогоплательщиками (налоговыми агентами) и иными лицами своих обязанностей.

Классификация налогового контроля по видам может быть осуществлена по различным основаниям²⁸.

В зависимости от времени проведения налогового контроля по отношению к проверяемой финансово-хозяйственной операции выделяется

предварительный, текущий (оперативный) и последующий налоговый контроль.

Предварительный налоговый контроль предшествует совершению проверяемых финансово-хозяйственных операций. Поэтому он позволяет предупредить нарушение законодательства о налогах и сборах. Предварительный контроль призван, кроме того, помочь предпринимателям в организации учета и отчетности, и не нацелен на выявление нарушений. Предварительным, по сути, является внутренний налоговый контроль, осуществляемый в организациях.

Текущий или оперативный контроль осуществляется налоговыми органами в процессе осуществления налогоплательщиками финансово-хозяйственных операций и представляет собой проверку правильности их отражения в бухгалтерском (налоговом) учете. Примером оперативного контроля может служить контроль за объемами производства и реализации этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей и табачной продукции на налоговых постах.

Последующий контроль сводится к проверке финансово-хозяйственных операций за истекший период времени. Эта форма контроля осуществляется на основе анализа налоговых деклараций, отчетов и балансов. Принимая во внимание цикличность налогообложения, самым распространенным следует признать именно последующий налоговый контроль, который проводится по окончании определенного отчетного периода. В частности камеральные налоговые проверки осуществляются только в виде последующего контроля. Ведь в соответствии со ст. 88 НК РФ, такие проверки проводятся на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

По объекту выделяются комплексный и тематический, а по характеру контрольных мероприятий - плановый и внезапный налоговый контроль.

Комплексным является контроль, который охватывает вопросы правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления всех видов налогов, в отношении которых у налогоплательщика имеются соответствующие обязанности. Тематический контроль ограничивается проверкой правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления отдельных видов налогов,

²⁸ См., напр.: Поролло Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. С. 11-15; Алехин А.П., Кармолицкий АА., Козлов Ю.М. Административное право Российской Федерации: Учебник. - М., 1996. С. 607; Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. - М., 1995. С. 86.

применения льгот и т. п. Например, тематической может быть признана проверка по вопросу уплаты страховых взносов.

Плановый контроль подчинен определенному планированию, а внеплановый (внезапный) осуществляется в случае внезапно возникшей необходимости. Налоговое законодательство не ограничивает налоговые органы в части осуществления внезапного налогового контроля. Однако преобладающей формой контрольной деятельности налоговых органов следует признать плановый контроль. Внеплановые же, то есть внезапные проверки проводятся лишь в случае необходимости.

Исходя из метода проверки документов, налоговый контроль подразделяется на сплошной и выборочный.

Сплошной налоговый контроль основывается на проверке всех документов и записей в регистрах бухгалтерского учета за продолжительный период времени, а выборочный налоговый контроль предусматривает проверку части первичных документов за один или несколько месяцев. Как правило, если выборочной проверкой устанавливаются серьезные нарушения налогового законодательства, то после нее проводится сплошная проверка.

По месту проведения выделяется камеральный и выездной налоговый контроль. Отличие этих видов контроля заключается в месте проведения проверок.

Камеральный и выездной налоговый контроль достаточно четко определены в налоговом законодательстве. Так, согласно ст. 88, 89 НК РФ, камеральными именуется проверки, проводимые по месту нахождения налогового органа, а выездными, проверки с выездом к месту нахождения налогоплательщика. Выездные проверки являются более эффективными, так как позволяют налоговому органу использовать разнообразные методы контрольной деятельности и соответственно получить гораздо больше информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Преимущество же камерального контроля в том, что он позволяет с наименьшими затратами времени и усилий со стороны налогового органа проверить большое число налогоплательщиков на основе представленных ими налоговых деклараций и других документов.

В зависимости от неизбежности для налогоплательщика, налоговый контроль подразделяется на необязательный (инициативный) и обязательный.

По общему правилу налоговый контроль не является обязательным. Согласно ст. 11 Закона

РФ от 21 марта 1991 г. «О налоговых органах Российской Федерации», налоговые органы вправе не проверять налогоплательщика сколько угодно долго в случаях, если: налогоплательщик своевременно представляет документы, необходимые для исчисления и (или) уплаты налогов и сборов; последняя проверка не выявила нарушений законодательства о налогах и сборах; увеличение размера имущества организаций имеет документальное подтверждение; отсутствуют документы и информация, ставящие под сомнение происхождение средств налогоплательщика или свидетельствующие о наличии нарушений налогового законодательства. Тем не менее, в отдельных случаях налоговый контроль неизбежен. Например, обязательный налоговый контроль имеет место в случае осуществления проверки правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов в бюджет организацией в связи с ее ликвидацией, закрытием филиала (представительства) или прекращением права собственности на недвижимость.

По периодичности проведения в налоговом контроле различаются первоначальный и повторный. Первоначальными следует признать контрольные мероприятия, проводимые в отношении какого-либо налогоплательщика впервые в течение календарного года. Повторность же возникает в том случае, когда за этот период осуществляются две и более выездных налоговых проверки по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за один и тот же период. Действующее налоговое законодательство ограничивает налоговые органы в праве осуществления повторных выездных проверок. Согласно ст. 87 НК РФ, проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок запрещается, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (плательщика сбора организации) или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. Повторная выездная налоговая проверка в порядке контроля за деятельностью налогового органа проводится вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления этого органа.

Принимая во внимание источники данных, предлагается классифицировать налоговый контроль на документальный и фактический.

Документальный налоговый контроль основан на изучении данных о проверяемом объекте, содержащихся в учетных документах. Фактический

кий налоговый контроль учитывает все источники информации и доказательства, в том числе показания свидетелей, результаты обследования, заключения экспертов и др.

Выделяется также встречный налоговый контроль. Он имеет место тогда, когда при проведении камеральных и выездных налоговых проверок налоговые органы получают информацию и документы о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора) от лиц, осуществлявших с ним деятельность или как-либо с ним связанных.

По субъектам налогового контроля выделяются: контроль финансовых органов, контроль налоговых органов, контроль таможенных органов, контроль органов государственных внебюджетных фондов. Наряду с налоговым контролем, осуществляемым соответствующими государственными органами, можно выделить и внутренний налоговый контроль, осуществляемый руководителями, бухгалтерами или ревизорами организаций налогоплательщиков.