

## ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

**Кузин Александр Геннадьевич,**

аспирант кафедры финансов и кредита Воронежского государственного университета; agkuzin@rambler.ru

В статье обсуждается сущность государственного налогового контроля. Исследованы экономические аспекты данной категории, охарактеризованы основные её элементы, предложено авторское определение.

**Ключевые слова:** налоги, налоговый контроль, государственный налоговый контроль.

Обеспечение функционирования налоговой системы требует наличия развитого механизма налогового контроля. От эффективности работы этого механизма зависят экономическая безопасность и благополучие государства, сохранение социально-экономических принципов его построения.

Прежде чем приступить к раскрытию сущности государственного налогового контроля, следует ознакомиться с той средой, в которой он существует, и обозначить его место в ней. Налоговый контроль является частью, или инструментом, с одной стороны, налогового администрирования, с другой – финансового контроля. В то же время все эти три категории можно с уверенностью отнести к области экономических отношений, называемых финансами (рис. 1).

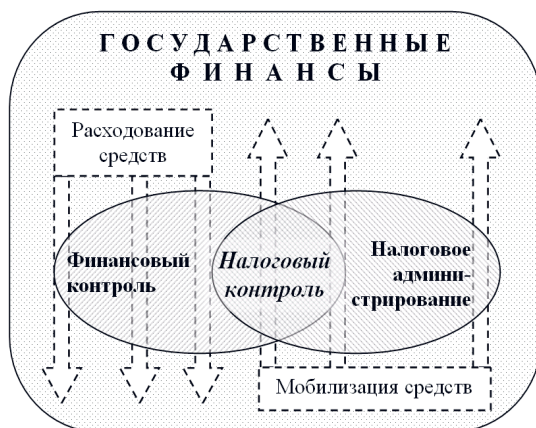


Рис. 1. Место налогового контроля в системе государственных финансов

До сих пор в научной среде не выработалось однозначного определения налогового контроля. Во многом данное обстоятельство обусловлено тем, что налоговый контроль является многогранным явлением общественной жизни, требующим в своём понимании различных подходов.

А.В. Брызгалин и В.М. Зарипов определяют налоговый контроль как установленную законодательством совокупность приёмов и способов проверки, осуществляемых налоговыми органами и обеспечивающих полноту и своевременность уплаты налогов и сборов, а также выполнение иных обязанностей налогоплательщиков и других обязанных лиц [1].

Ю.А. Данилевский и Л.Н. Овсянников предлагают рассматривать контроль со следующих позиций: во-первых, как неотъемлемую часть управленческой деятельности специфического вида, во-вторых, как источник информации, обеспечивающий процесс принятия управленческих решений, в-третьих, как систему проверки фактического состояния хозяйствующего субъекта с целью подтверждения правомерности его деятельности и, в-четвёртых, как механизм обратной связи, посредством которого управляющая система получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта [5].

Российское законодательство налоговым контролем признаёт деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ) (статья 82 НК РФ) [6].

Проанализировав точки зрения различных исследователей, можно сделать вывод, что налоговый контроль рассматривается ими либо как совокупность приёмов и методов, либо как деятельность налоговых органов, либо как стадия (функция) государственного управления экономикой. Причём принципиальное большинство этих исследователей являются специалистами в области права. Учёные-экономисты при исследовании проблем налогового контроля, как правило, применяют подходы своих коллег-правоведов и сводят его сущность лишь к проверке соблюдения налогового законодательства. По нашему мнению, несмотря на значимость налогового контроля в экономической среде как на макроуровне, так и на микроуровне, экономический аспект понимания его сущности до сих пор не получил должной разработанности.

Современный экономический словарь определяет контроль следующим образом: «контроль – это составная часть управления экономическими объектами и процессами, заключающаяся в наблюдении за объектами с целью проверки соответствия наблюдаемого объекта желаемому и необходимому состоянию, предусмотренному законами, положениями, инструкциями и другими нормативными актами, а также программами, планами, договорами, проектами, соглашениями» [7].

Чтобы построить определение налогового контроля, необходимо выявить его существенные признаки, а для этого – охарактеризовать основные эле-

менты и установить между ними соответствующие связи. Налоговый контроль является разновидностью государственного контроля и имеет некоторые специфические черты, выражающиеся в особенностях таких составных частей данной категории, как субъект, объект, предмет, цель, задачи, принципы, формы и методы.

Основными субъектами взаимоотношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, являются следующие стороны:

- контролирующая сторона, то есть государство в лице, прежде всего, налоговых органов, а также таможенных и финансовых органов, органов внутренних дел и следственных органов, органов государственных внебюджетных фондов. Следует отметить, что, несмотря на обширное количество представителей государственных интересов, в соответствии с НК РФ налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов (статья 82 НК РФ) [6], и именно налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля (статья 30 НК РФ) [6];
- контролируемая сторона, то есть налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты. Ими могут являться как хозяйствующие субъекты, так и домашние хозяйства. От величины налогового бремени, приходящейся на определённую категорию плательщика и зависящей от политики государства, напрямую зависит степень его участия в процессе налогового контроля.

Некоторые авторы контролируемую сторону рассматривают в качестве объекта налогового контроля [9]. Так же имеет место точка зрения, в соответствии с которой под объектом налогового контроля понимается разновидность денежных отношений публичного характера, возникающих в процессе взимания налогов и сборов и привлечения нарушителей налогового законодательства к ответственности [3]. На наш взгляд, для целей экономического исследования под объектом налогового контроля следует понимать не только правильность исчисления и своевременность уплаты налогов и сборов, но также и все те аспекты финансово-хозяйственной деятельности контролируемых лиц, которые имеют прямое или косвенное отношение к пополнению бюджета налоговыми доходами и выполнению иных функций налогообложения.

В этой связи предметом налогового контроля будут являться характеристики объектов налогообложения, документы бухгалтерского и налогового учёта, налоговые расчёты и декларации, условия заключённых договоров и прочая информация об объектах контроля, о совершённых контролируемым лицами операциях, об их действиях (бездействии).

Как уже отмечалось, налоговый контроль призван обеспечить исполнение налогового законодательства обязанными лицами, но не только в одном этом заключается его цель, поскольку система, создаваемая для его осуществления, может быть полезна и при решении других задач (например, реестр юридических лиц является своего рода справочником, используемым

разными государственными агентами и частными лицами). Это обусловлено тем, что налоговый контроль распространяется на все стадии общественного воспроизводства.

Для понимания значения и цели налогового контроля следует обратиться к базовым функциям налогообложения. Фискальная функция налогообложения по праву считается основной, так как благодаря ей происходит мобилизация большей части финансовых ресурсов государства. Реализация фискальной функции обеспечивается налоговым контролем, и объём налоговых поступлений напрямую зависит от уровня его эффективности.

От уровня налогового контроля во многом зависит и реализация регулирующей функции, заключающейся в оказании налогами стимулирующего и дестимулирующего влияния на развитие производства, платёжеспособный спрос населения. Реализация этой функции невозможна без создания определённых послаблений или ужесточений для отдельных категорий плательщиков или облагаемых объектов. Это в свою очередь оставляет «лазейки» для недобросовестных лиц, которые, предоставляя государству недостоверные сведения, подделывая документы и используя другие незаконные рычаги, уклоняются от уплаты налогов. Так как данный способ ухода от налогов скрывается под видом предоставленной государством льготы (в наиболее широком значении этого слова), то ключ к его выявлению необходимо искать в пласте информации, предшествующем тому, с которым непосредственно работают налоговые органы при рассмотрении заявления. На практике документы, представляемые плательщиками и содержащие недостоверные сведения, просто повторяют такие сведения, будучи основаны на других документах. Для устранения возможности злоупотребления государственными льготами необходим эффективный контроль на всех уровнях подобной цепочки.

Практически все страны, достигшие хороших значений макроэкономических показателей и отличающиеся своей социальной направленностью во внутренней политике, обладают эффективной системой налогового контроля.

Таким образом, можно утверждать, что успешная реализация регулирующей функции налогов находится в прямой зависимости от уровня развития налогового контроля (рис. 2).

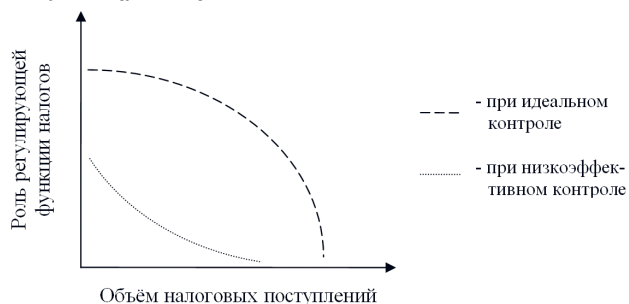


Рис. 2. Значение налогового контроля при реализации регулирующей функции налогов

Как видно из графика, представленного на рис. 2, при низкоэффективной системе контроля с ростом роли регулирующей функции будет резко уменьшаться объём налоговых поступлений в бюджет. Это вызвано, прежде всего, увеличением уровня налоговых правонарушений (предоставление льгот без одновременного увеличения объёмов поступлений от других налоговых источников не рассматривается). При идеальном уровне развития налогового контроля, который исключает возможность совершения налогового правонарушения, и при успешной реализации регулирующей функции налогообложения снижения поступлений не будет, а напротив, следует ожидать увеличения налогооблагаемой базы за счёт, например, перераспределения ресурсов в производственном секторе экономики.

Расширяя границы цели налогового контроля, следует отметить, что налоговые органы также оценивают экономическую целесообразность хозяйственных операций плательщиков, их финансовую устойчивость и в случае необходимости выступают инициаторами банкротства, а при выявлении возможных нарушений в иной отрасли законодательства направляют полученные материалы в компетентные органы. В конечном счёте все эти действия направлены на повышение налогового потенциала за счёт более рационального использования экономических ресурсов.

Очевидным становится, что понимание сущности налогового контроля зависит от понимания базовой по отношению к нему категории – налог. Если в государстве фискальная функция является единственной, выполняемой налогами, то целью налогового контроля будет служить максимизация налоговых доходов бюджета. Однако такое лишь использование налогообложения представляется неэффективным, в связи с чем налоговый контроль рассматривается нами как необходимый элемент системы, удовлетворяющей возрастающие потребности современного общества, и к нему предъявляются соответствующие требования.

Таким образом, основная цель налогового контроля, по нашему мнению, состоит в поддержании соответствия системе перераспределения экономических ресурсов в государстве финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, в том числе в части расчётов с бюджетом.

Для достижения поставленной цели налоговый контроль решает следующие основные задачи:

- 1) выявление нарушений законодательства о налогах и сборах, а также экономически необоснованных действий хозяйствующих субъектов и их последующее дестимулирование;
- 2) принятие корректирующих мер, обеспечивающих полноту налоговых поступлений в бюджет (внебюджетные фонды) и правильность учётных данных;
- 3) возмещение ущерба, причинённого государству в результате неисполнения налоговых обязательств контролируруемыми субъектами;

4) привлечение к ответственности виновных лиц и предупреждение нарушений налогового законодательства.

Достижение этих задач обеспечивается соблюдением ряда принципов. А.В. Брызгалин и А.Н. Головкин выделяют следующие правовые принципы налогового контроля: принцип законности; принцип открытости (гласности) проведения налогового контроля для проверяемого лица; принцип «закрытого перечня» в выборе для налоговых органов форм и мероприятий налогового контроля; принцип обязательности выполнения проверяемым лицом законных требований налогового органа при проведении мероприятий налогового контроля; принцип объективности и документальности; принцип соблюдения налоговой тайны; принцип недопустимости причинения неправомерного вреда; принцип недопустимости вмешательства контролирующего органа в оперативную деятельность проверяемого; принцип недопустимости избыточного или неограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля [2].

К этому составу принципов следует добавить принципы, находящиеся вне правовой области знания, а именно: принцип всеобщности и единства, принцип превентивности (предупреждения), принцип специализации и взаимодействия контролирующих органов, принцип системности и принцип эффективности.

Для наиболее полного понимания сущности налогового контроля необходимо определить его формы и методы. В России проблема их определения не теряла своей актуальности долгие годы, и вектор её развития менялся вместе с политическими и экономическими преобразованиями страны. На сегодняшний день пунктом 1 статьи 82 НК РФ установлено, что налоговый контроль проводится посредством налоговых проверок, получения объяснений, проверки данных учёта и отчётности, осмотра помещений и территорий, а также в других формах [6]. В научной литературе часто встречается смешение форм и методов налогового контроля. По мнению Е.Ю. Грачевой и Э.Д. Соколовой, два этих понятия являются синонимами [4]. В то же время в зависимости от времени проведения налогового контроля выделяют три основные его формы: предварительный, текущий и последующий контроль. Однако такая классификация отождествляет формы с этапами контроля.

На наш взгляд, к формам налогового контроля разумнее относить следующие действия контролирующих органов: регистрацию и учёт контролируемых лиц и объектов налогообложения, проведение налоговых проверок, производство по делу о налоговых правонарушениях. Налоговые проверки в свою очередь имеют две основные формы: камеральную и выездную. Кроме того, значительная часть работы налоговых органов должна приходиться на так называемый, предпроверочный анализ, включающий в себя всесторонний анализ бухгалтерской и налоговой отчётности плательщиков (в отдельности по каждому и во взаимосвязи с отчётностью контрагентов и партнёров по бизнесу), иных сведений, имеющих отношение к делу, а так-

же обобщение результатов ранее проводимых контрольных мероприятий с целью выявления возможных нарушений законодательства и рассмотрения вопроса о назначении выездной проверки.

Методом налогового контроля можно назвать способ установления полноты исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязательств, применяемый налоговыми органами в ходе осуществления контрольной деятельности. Методы принято разделять на следующие четыре группы: методы документального контроля, методы фактического контроля, расчётно-аналитические методы, информативные методы [8]. На рис. 3 представлены применяемые налоговыми органами методы, сгруппированные в соответствии с данной классификацией.

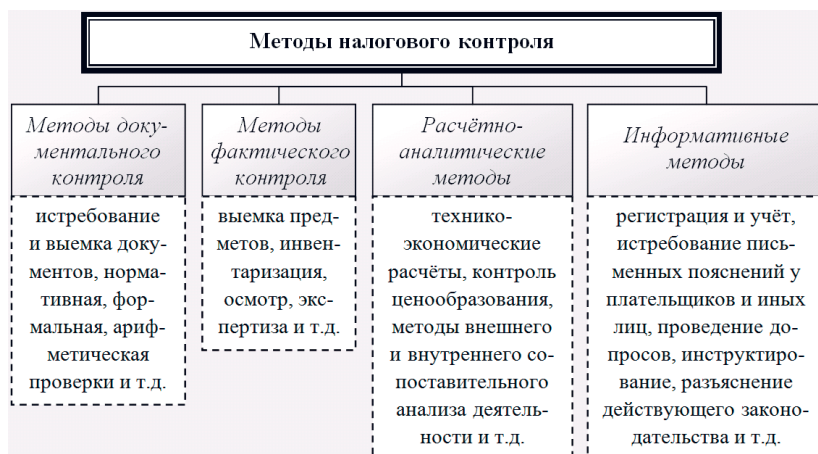


Рис. 3. Методы налогового контроля

Формы и методы контроля являются не отделимыми друг от друга частями единого механизма, и без их эффективного взаимодействия невозможно успешное функционирование всей налоговой системы. Тем более это относится к рыночному типу хозяйствования, при котором недобросовестные предприниматели имеют стимул и средства к созданию не менее действенного, хоть и незаконного механизма защиты той части своего имущества, которая должна быть передана государству.

Появляются новые средства, способствующие уклонению от налогообложения, и соответственно новые инструменты противодействия ему. Например, с развитием информационных технологий широкое распространение в деловой среде получила система «Интернет Сервис Банк» (иначе – «Клиент-банк»), позволяющая управлять банковским счётом посредством удалённого доступа. С одной стороны, эта система предоставляет организаторам схемы уклонения возможность более удобно использовать расчётный счёт «подставной» фирмы, всего лишь один раз предоставив в банк подпись «номинального» руководителя. Однако в связи с этим у налоговых органов появился способ доказывания причастности проверяемого налогоплательщика к созданию схемы по IP-адресам, MAC-адресам, телефонным номерам,



используемым для соединения с банковской системой от лица «подставной» фирмы.

Субъектно-субъектный характер отношений между налоговой службой и налогоплательщиками, имеющий в своей основе столкновение публичных и частных интересов, обуславливает диалектическое развитие всей налоговой системы, оказывает влияние на степень и эффективность государственного управления экономикой, а в условиях экономической глобализации – и на развитие международных связей в сфере налоговой конкуренции, так как ужесточение налогового контроля наряду с увеличением налогового бремени зачастую приводит к выводу капитала из страны.

Всё вышеизложенное позволяет нам дать следующее определение налогового контроля: налоговый контроль – это составная часть управления системой налогообложения, заключающаяся в проверке и корректировке финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов с целью обеспечения запланированного государством перераспределения экономических ресурсов.

#### **Список источников**

1. Брызгалин, А. Комментарий основных положений Налогового кодекса Российской Федерации [текст] / А. Брызгалин, В. Зарипов // Хозяйство и право. – 1999. – № 7. – С. 3 – 23.
2. Брызгалин, А.В. Понятие и правовые принципы налогового контроля [текст] / А.В. Брызгалин, А.Н. Головкин // Налоги и финансовое право. – 2008. – № 5. – С. 111 – 126.
3. Бурцев, В.В. Государственный финансовый контроль: методология и организация [текст] / В.В. Бурцев. – М.: Маркетинг, 2000. – 391 с.
4. Грачева, Е.Ю. Налоговое право: вопросы и ответы [текст] / Е.Ю. Грачева, Э.Д. Соколова. – М.: Юриспруденция, 2001. – 208 с.
5. Данилевский, Ю.А. Система государственного контроля и аудита в России [текст] / Ю.А. Данилевский, Л.Н. Овсянников // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 3. – С. 93 – 95.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации: части первая и вторая [текст]. – М.: Издательство «Омега-Л», 2011. – 704 с.
7. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь [текст] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 288 с.
8. Украинцева, А.И. Сущность, формы и методы налогового контроля [текст] / А.И. Украинцева // Административное и муниципальное право. – 2011. – № 6. – С. 79 – 84.
9. Шохин, О.С. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России: научно-методическое пособие [текст] / О.С. Шохин, Л.И. Воронина. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 240 с.



---

## **ECONOMIC CONTENT OF TAX CONTROL**

---

**Kuzin Alexander Gennadevich,**

Post-graduate student of the Chair of Finance and Credit of Voronezh State University; agkuzin@rambler.ru

The problems of understanding of essence of the state tax control are considered in this article. Economic aspects of this category are researched, its basic elements are characterized, and corresponding determination is offered.

**Keywords:** tax control, the state, economy, an element.