

УДК 347.73(072)

Забаренко Ю.А.,

кандидат экономических наук,
Донецкая академия внутренних дел
Министерства внутренних дел
Донецкой Народной Республики

Zabarenko Y.A.,

*Candidate of Economic Sciences,
Donetsk Academy of Internal Affairs of the Ministry
of Internal Affairs of the Donetsk People's Republic*

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ КАК ВИД ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ: ПОНЯТИЕ И ФОРМЫ

В статье проводится анализ существующих в финансово-правовой науке дефиниций финансового контроля, выделяются его основные признаки. Рассматривается налоговый контроль, его цели и основные направления, по которым осуществляется контрольная деятельность. Рассмотрены подходы к трактовке понятия налогового контроля. Приведены и проанализированы основные формы налогового контроля, регламентированные законодательством Донецкой Народной Республики. Раскрывается значение выездных налоговых проверок как важнейшего метода налогового контроля. Даются предложения по определению и увеличению эффективности контрольных мероприятий в налоговой сфере.

Ключевые слова: финансовый контроль, налоговый контроль, выездная налоговая проверка.

TAX CONTROL AS A TYPE OF FINANCIAL CONTROL: CONCEPT AND FORMS

The article analyzes the definitions of financial control which exist in the financial and legal science and highlights its main features. The article deals with tax control, its objectives and the main directions in which control activities are carried out. Approaches to the interpretation of the concept of tax control are considered. The main forms of tax control regulated by the legislation of the Donetsk People's Republic are presented and analyzed. The article reveals the importance of on-site tax audits as the most important method of tax control. Proposals are made to determine and increase the effectiveness of control measures in the tax sphere.

Key words: financial control, tax control, on-site tax audit.

Постановка проблемы в общем виде и ее связь с важными научными или практическими заданиями. Налоги, являясь основным источником доходов бюджета государства, обеспечивают финансовую основу его существования и функционирования. Поэтому контроль за их взиманием носит приоритетный характер и императивно регулируется законодательством.

Для Донецкой Народной Республики (далее – ДНР, Республика), находящейся в состоянии крайней политической неопределенности, затяжного военного конфликта и экономической нестабильности, значимость налогов и сборов как важнейшего финансового канала пополнения доходной части бюджета Республики государства предопределяет необходимость обеспечения законности и дисциплины хозяйственной деятельности всех участников налоговых правоотношений, в том числе с помощью таких правовых способов, как контроль и надзор. Совершенствование методов проведения

налогового контроля позволит уменьшить зону теневой экономики в Республике, что в дальнейшем откроет перспективу для развития сильного и конкурентоспособного государства.

Анализ последних исследований и публикаций, в которых начато решение данной проблемы и на которые опирается автор. Финансовый контроль получил достаточно серьезную разработку в трудах таких ведущих российских ученых, как М.В. Романовский, О.В. Врублевская, Н.М. Артемов, Е.Ю. Грачева, Н.И. Химичева и др. Исследованию налогового контроля посвящены труды Т.Д. Мыктыбаева, Н.Н. Нестерова, О.И. Белых, А.В. Брызгалина, Ю.Ф. Кваши, А.С. Кормилицына, А.А. Кобелевой и т.д.

Нерешенные ранее части общей проблемы, которым посвящается обозначенная статья. В связи с формированием собственной законодательной, в том числе финансово-правовой и налогово-правовой базы в ДНР, остаются недостаточно рассмотренными вопросы государственно-правовой регламентации деятельности налоговых органов в процессе реализации мероприятий финансового контроля, и прежде всего его приоритетного направления – налогового контроля. Специфика политического, правового и экономического положения Республики диктует необходимость интенсивных исследований в этой сфере государственной финансовой деятельности.

Формулировка целей статьи. Целью данной статьи является исследование правовой природы финансового и налогового контроля и анализ наиболее эффективного метода их проведения.

Изложение основного материала исследования с полным обоснованием полученных научных результатов. Государство может реализовывать свою внешнюю и внутреннюю политику, обеспечивать выполнение социально-экономических программ, только располагая достаточными финансовыми ресурсами, а также осуществляя грамотный контроль за их законным формированием и расходованием. Применение финансового контроля объективно обусловлено наличием контрольной функции, присущей финансам как категории.

Налоговый контроль является одним из основных видов финансового контроля [1], поэтому исследование сущности финансового контроля как базовой категории позволит дедуктивно определить сущность, содержание, основные черты налогового контроля, его формы и методы.

В научной и учебной литературе по финансовому праву можно найти несколько основных понятий финансового контроля, отражающих две ведущие позиции на его определение – экономическую и правовую.

Так, ученые-экономисты указывают, что основная цель государственного финансового контроля состоит в содействии успешной реализации финансовой политики государства в процессе формирования и использования фондов, необходимых государству для выполнения своих функций. По мнению М.В. Романовского и О.В. Врублевской, государственный финансовый контроль является существенным элементом управления государственными финансами и обязательным условием эффективного функционирования финансовой системы и экономики страны в целом [2].

Ученые-юристы, изучающие науку финансового права, по-разному определяют финансовый контроль. Так, Н.М. Артемов определяет финансовый контроль как разновидность финансовой деятельности государства, которая осуществляется всей системой органов государственной власти и управления, специальными контрольными органами, и состоит в проверке законности и целесообразности действий в области образования и расходования денежных средств, а также субъектов хозяйствования и управления с применением специфических форм и методов его организации и воздействия [3].

Е.Ю. Грачева при изучении финансового контроля отмечает, что он является важнейшим средством обеспечения законности в финансовой и хозяйственной деятельности и дает следующее его определение: «Финансовый контроль – это регламентированная нормами права деятельность государственных, муниципальных, общественных органов и организаций, иных хозяйствующих субъектов по проверке своевременности и точности финансового планирования, обоснованности и полноты поступления доходов в соответствующие фонды денежных средств, правильности и эффективности их использования» [4].

Н.И. Химичева отмечает, что финансовый контроль служит важным способом обеспечения не только законности, но и целесообразности проводимой финансовой деятельности, и дает следующее понятие финансового контроля: «Финансовый контроль – это контроль за соблюдением законности и целесообразности действий в области образования, распределения и использования государственных, муниципальных и иных денежных фондов (финансовых ресурсов) публичного характера в целях эффективного социально-экономического развития страны в целом и ее регионов» [1].

На основании вышеизложенных подходов к определению финансового контроля данную категорию можно рассматривать в двух аспектах. Во-первых, как неотъемлемый элемент управления финансами и денежными потоками с целью обеспечения целесообразности и эффективности финансовых операций. Во-вторых, как строго регламентированную деятельность специально созданных контролирующих органов за соблюдением финансового законодательства и финансовой дисциплины всех экономических субъектов.

Значение финансового контроля заключается в том, что при его проведении проверяются соблюдение правопорядка в области финансовой деятельности всеми участниками финансовых правоотношений, а также экономическая обоснованность и эффективность осуществляемых действий.

Анализ приведенных понятий финансового контроля позволяет выделить следующие его черты: а) финансовый контроль – это разновидность финансовой деятельности государства; б) объектом финансового контроля являются законность и целесообразность финансовой деятельности государства и местного самоуправления; в) финансовый контроль осуществляется в области образования, распределения и использования государственных, муниципальных и иных денежных фондов; г) финансовый контроль проводится с целью обеспечения эффективного социально-экономического развития страны; д) финансовый контроль осуществляется в установленных законом формах; е) финансовый контроль проводится уполномоченными государственными органами и организациями, в том числе, специально созданными органами государственной власти, иными хозяйствующими субъектами.

Необходимо отметить, что приведенные черты государственного финансового контроля характерны и для его основного вида – налогового контроля как разновидности финансовой деятельности государства, так как он осуществляется в связи с образованием, распределением и использованием публичных денежных фондов.

В научной и учебной литературе налоговый контроль определяется по-разному. Так, Т.Д. Мыктыбаев рассматривает налоговый контроль, как деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах [5].

Н.Н. Нестеров считает, что налоговый контроль охватывает все сферы деятельности уполномоченных органов, а также сферы деятельности контролируемых субъектов, связанные с уплатой налогов [6].

М.В. Романовский и О.В. Врублевская дают следующее понятие налоговому контролю: «Это система мероприятий по проверке законности, целесообразности и

эффективности действий по формированию денежных фондов государства на всех уровнях управления и власти в части налоговых доходов; выявлению резервов увеличения налоговых поступлений в бюджет и улучшению налоговой дисциплины; совокупность приемов и способов, используемых органами власти и управления, которые обеспечивают исполнение налогового законодательства, правильности исчисления, полноту и своевременность поступления налогов в бюджет» [2].

А.В. Брызгалин считает, что налоговый контроль – это установленная законодательством совокупность приемов и способов руководства компетентных органов, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства [7].

О.Н. Ногина считает, что налоговый контроль представляет собой особый вид деятельности специально уполномоченных государственных органов, в результате которой обеспечивается установленное нормами налогового права исполнение обязанностей лиц в сфере налогообложения [8].

По мнению Ю.А. Крохиной, налоговый контроль в широком смысле «представляет собой деятельность государства в лице уполномоченных (компетентных) органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах всеми участниками налоговых правоотношений в порядке, установленном действующим законодательством» [9]. Данного мнения придерживается и Т.Ю. Курбатов [10]. В узком понимании налоговый контроль – это контроль государства в лице компетентных органов за законностью и целесообразностью действий в процессе введения, уплаты или взимания налогов и сборов [9].

В.А. Ровенских и И.А. Слабинская считают, что налоговый контроль – один из самых важных и эффективных в наши дни предупреждающих способов нарушений законодательства о сборах и налогах [11]. Цель проведения налогового контроля – выявление фактов нарушения налогового законодательства, их пресечение, обеспечение достоверности данных о полноте и своевременности уплаты налогов и сборов, а также проверка законности операций, действий и привлечение к ответственности налогоплательщиков. При этом налоги как элемент налогового контроля являются важной составляющей экономической безопасности, поскольку обеспечивают все уровни экономической системы финансовыми ресурсами, позволяющими обеспечить состояние защищенности экономики.

Налоговому контролю посвящена Глава 6 Закона ДНР «О налоговой системе». Согласно пп. 24.1 ст. 24 Закона «О налоговой системе» под налоговым контролем следует понимать систему мер, принимаемых органами доходов и сборов с целью контроля правильности начисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, а также соблюдения законодательства по вопросам регулирования обращения наличности, проведения расчетных и кассовых операций, патентования, лицензирования и другого законодательства, контроль за соблюдением которого возложен на органы доходов и сборов [12].

Налоговый контроль осуществляется в различных формах, основные из которых названы в ст. 24.2 Закона ДНР «О налоговой системе». К ним относятся:

- а) ведение учета налогоплательщиков;
- б) информационно-аналитическое обеспечение деятельности органов доходов и сборов;
- в) проведение проверок в соответствии с требованиями действующего законодательства;
- г) получение объяснений налогоплательщика, осмотра помещений и территорий, используемых для получения дохода, а также в других формах, предусмотренных настоящим Законом;

д) осуществление комплекса мер при работе с неэффективными налогоплательщиками (в том числе предоставление планов стабилизации финансово-экономических показателей, введение принудительного налогового мониторинга и прочие) [12].

При этом под неэффективными налогоплательщиками понимаются налогоплательщики, осуществляющие деятельность на территории Республики и имеющие нестабильные финансово-экономические показатели, с запасом финансовой устойчивости и обеспечивающие значительные платежи республиканских налогов и/или сборов (п. 44 ч. 9.1. ст. 9 Закона ДНР «О налоговой системе»). К неэффективным налогоплательщикам согласно Закону ДНР «О налоговой системе» может применяться принудительный налоговый мониторинг (принудительная мера, при которой в режиме «реального времени» отслеживаются финансово-хозяйственные операции указанных хозяйствующих субъектов на предмет правильности исчисления, полноты своевременности уплаты налогов и сборов) [12]. Следует отметить, что данный способ «стимулирования» эффективности экономических показателей предприятий является новеллой законодательства ДНР.

Основным нормативным актом, регулирующим порядок осуществления налогового контроля в Республике, является Постановление Совета Министров ДНР № 4-7 от 27.03.2017 «Об утверждении Порядка проведения контрольно-проверочной работы органами доходов и сборов Донецкой Народной Республики» [13].

Основным методом налогового контроля является налоговая проверка.

В соответствии с Порядком проведения контрольно-проверочной работы органами доходов и сборов Донецкой Народной Республики, утвержденным Постановлением Президиума Совета Министров Донецкой Народной Республики от 27.03.2017 № 4-7, проверка – это комплекс мероприятий, предметом которого является контроль за своевременностью, достоверностью, полнотой начисления и уплаты всех налогов и сборов, предусмотренных Законом Донецкой Народной Республики «О налоговой системе»; контроль за соблюдением работодателем трудового законодательства (при начислении и выплате доходов в виде заработной платы и иных выплат, предусмотренных законодательством относительно начисления и уплаты подоходного налога и единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование), а также соблюдение норм налогового, бюджетного, валютного и иного законодательства, контроль за соблюдением которого возложен на органы доходов и сборов, а также действий, противоречащих интересам Республики (п. 1.1 Постановления).

На основании статьи 236 Закона ДНР «О налоговой системе» Министерство доходов и сборов Донецкой Народной Республики и его территориальные органы имеют право проводить выездные, невыездные и камеральные проверки [12].

Вопрос о роли отдельных видов проверок в системе налогового контроля является достаточно спорным, и многие ученые и практики затрагивают различные его аспекты в своих статьях. Так, Р.В. Баташев на основе проведенного в своих работах анализа делает вывод о том, что основополагающее место в системе налогового администрирования занимает выездная проверка, которая является важнейшей формой реализации контрольно-аналитических мероприятий налоговых органов [14].

Будучи абсолютно согласными с данной позицией, в свою очередь утверждаем, что, на наш взгляд, основной и наиболее эффективной формой реализации налогового контроля является именно выездная налоговая проверка, поскольку она связана с непосредственной и тщательной проверкой показателей всей деятельности налогоплательщика в целом. По нашему мнению, выездные налоговые проверки должны занимать заслуженное основополагающее место в системе налогового контроля, так как они позволяют эффективно проверить состояние платежной дисциплины различных

категорий налогоплательщиков, основываясь на особенностях проверки, подходящих именно для конкретно выбранного лица.

В соответствии с п. 2.1. Порядка проведения контрольно-проверочной работы органами доходов и сборов Донецкой Народной Республики выездная проверка осуществляется по местонахождению налогоплательщика (юридическому адресу) или по месту расположения объекта хозяйственной деятельности налогоплательщика, относительно которого проводится такая проверка [13]. Выездная налоговая проверка имеет своей целью выявление таких нарушений налогового законодательства, которые не всегда можно обнаружить в рамках камеральной проверки. Для их выявления требуется более углубленное и подробное изучение документов бухгалтерского и налогового учета, а также проведение ряда специальных мероприятий налогового контроля, таких как инвентаризация, осмотр территорий и помещений, осмотр и изъятие определенных документов и предметов, имеющих отношение к получению налогоплательщиком дохода. Именно широкое разнообразие специальных мероприятий в ходе проведения выездных проверок помогает налоговому органу выбирать эффективный вариант проведения проверки, что в свою очередь влияет уже и на эффективность налогового контроля. Помимо этого, одновременно с увеличением эффективности и результативности проводимых контрольных мероприятий, разнообразие способов проведения выездных налоговых проверок позволяет снизить расходы на налоговое администрирование, а также уменьшить нагрузку на сотрудников, осуществляющих проверки. Именно в рамках выездной налоговой проверки возможно выявление фактов уклонения от налогообложения путем незаконного уменьшения затрат и увеличения прибыли и приводящих налогоплательщика к налоговым правонарушениям.

Несмотря на то, что камеральные налоговые проверки охватывают большую часть субъектов-налогоплательщиков, предоставивших отчетную документацию, а выездные проверки – лишь их малый сектор, результативность выездной налоговой проверки превышает результативность камеральной. Осуществление выездной налоговой проверки не только оказывает определенный психологический эффект на налогоплательщиков, но и стимулирует все организации более внимательно, аккуратно, тщательно и последовательно подходить к вопросам исчисления и уплаты налогов, к осуществлению своих прочих непосредственных обязанностей как налогоплательщиков. В этом случае преимущество выездной налоговой проверки состоит в том, что, даже не проводя ее в отношении конкретного налогоплательщика, можно воздействовать на степень его налоговой сознательности, повышая таким образом общий уровень налоговой культуры всего населения Республики в целом.

Несомненно, оценивание уровня эффективности выездных налоговых проверок является важным вопросом, поскольку от этого напрямую зависят объемы налоговых поступлений в доходы бюджета государства: чем эффективнее проверки, тем больше поступлений в бюджет. Здесь необходимо отметить, что обычно эффективность выездных налоговых проверок рассматривается только с позиции интересов государства: с точки зрения способности обеспечения поступления денежных средств налогоплательщиков в государственные денежные фонды. Однако, на наш взгляд, эффективность проводимых проверок нужно рассматривать и с точки зрения налогоплательщика, ведь по своей сути налоговый контроль должен носить, прежде всего, профилактический характер, и если с течением времени по результатам выездных проверок повышается налоговая грамотность граждан, сокращается количество правонарушений, то в таком случае можно говорить об истинной эффективности такой формы налогового контроля как выездные налоговые проверки.

Выводы по исследованию и перспективы дальнейших поисков в данном направлении. Таким образом, на наш взгляд, для того, чтобы оценить эффективность уже действующей системы налогового контроля в целом и выездных налоговых проверок в частности, необходимо использовать комплекс взаимосвязанных между собой показателей эффективности. Главным показателем эффективности любой проверки является ее результат. Именно оценив результативность выездной налоговой проверки можно думать и о количестве доначислений по произведенным проверкам, и о штрафных санкциях, примененных к нарушителям, и прочих денежных показателях, свидетельствующих о степени эффективности проведенной органами контроля проверки. Однако результативность – это конечный показатель и некий своего рода обобщающий все критерий, носящий количественный характер, по которому можно судить о действенности налогового контроля. Помимо результативности существует еще ряд различных показателей эффективности, которые помогают оценить качественный уровень работы контрольных органов. К таким показателям возможно отнесение, в частности: а) количества проведенных проверок за отчетный период; б) количество и уместность проведенных мероприятий органами налогового контроля во время проверок; в) совокупное количество изымаемой для проверки хозяйственной документации; г) количество судебных разбирательств по поводу несогласия налогоплательщика с ходом или итогом проведенной проверки; д) досудебное разрешение конфликтов между налогоплательщиками и органами налогового контроля. По нашему мнению, использование таких показателей позволит оценить эффективность проверки, а значит, и определить направления совершенствования ее качества.

Помощь в осуществлении эффективного контроля налоговым органам должны оказывать властно-силовые государственные структуры, одной из которых являются органы внутренних дел. Данное взаимодействие повысит результативность проведения налоговых проверок. В процессе взаимодействия налоговых органов с органами внутренних дел расширятся возможности проверяющей группы за счет наиболее эффективного сочетания полномочий налогового органа и полиции, средств и методов работы обеих структур, что поможет весьма результативно работать по направлению предупреждения, выявления и пресечения налоговых правонарушений. На наш взгляд, данное взаимодействие даст ощутимый экономический эффект и повысит эффективность проведения выездных налоговых проверок.

Список использованной литературы

1. Химичева, Н.И. Финансовое право: Учебник / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. – 6-е изд., перераб. и доп. – Москва: Норма: ИНФРА-М, 2019. – 800 с. – Текст: непосредственный.
2. Налоги и налогообложение / Под ред. М. Романовского, О. Врублевской. – Санкт-Петербург: Питер, 2011. – 528 с. – Текст: непосредственный.
3. Финансовое право: Учебник для СПО / под ред. Е.М. Ашмариной. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательство Юрайт, 2019. – 370 с. – (Серия: «Профессиональное образование»). – Текст: непосредственный.
4. Финансовое право: Учебник для бакалавров / отв. ред. Е.Ю. Грачева. — Москва: Проспект, 2016. – 648 с. – Текст: непосредственный.
5. Мыктыбаев, Т.Д. Правовые основы налогового контроля в России и Казахстане // Налоги. – 2013. – № 6. – С. 18-23. – Текст: непосредственный.
6. Нестеров, Г.Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России: специальность 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит»: автореферат диссертации на соискание ученой степени

доктора экономических наук / Геннадий Георгиевич Нестеров. – Академия экономической безопасности МВД РФ. – Москва, 2010. – 47 с. – Текст: непосредственный.

7. Брызгалин, А.В., Зарипов, В.М. Комментарий основных положений Налогового кодекса Российской Федерации / А.В. Брызгалин, В.М. Зарипов // Хозяйство и право. – 1999. – № 7. – С. 82-98. – Текст: непосредственный.

8. Ногина, О.А. Налоговый контроль: вопросы теории / О.А. Ногина. – Санкт-Петербург: Питер. – 2002. – 159 с. – Текст: непосредственный.

9. Крохина, Ю.А. Налоговое право: Учебник для академического бакалавриата / Ю.А. Крохина. – 9-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательство Юрайт, 2019. – 464 с. – Текст: непосредственный.

10. Курбатов, Т.Ю. Налоговый контроль как вид внутреннего государственного финансового контроля / Т.Ю. Курбатов // Налоги. – 2013. – № 6. – С. 36-41. – Текст: непосредственный.

11. Ровенских, В.А., Слабинская, И.А. Налоговый аудит в современных условиях // Вестник БГТУ им. В.Г. Шухова. – 2013. – № 5. – С. 126-129. – Текст: непосредственный.

12. О налоговой системе: Закон Донецкой Народной Республики от 25.12.2021 № 99-ІНС (в действующей редакции по состоянию на 01.04.2021) // Официальный сайт Народного Совета Донецкой Народной Республики. – URL: <https://dnrsovet.su/zakon-onalogovoj-sisteme-donetskoj-narodnoj-respubliki/> (дата обращения: 28.04.2021). – Текст: электронный.

13. Об утверждении Порядка проведения контрольно-проверочной работы органами доходов и сборов Донецкой Народной Республики: Постановление Президиума Совета Министров Донецкой Народной Республики от 27.03.2017 № 4-7 // Сайт: ГИС НПА ДНР. – URL: <https://gisnpa-dnr.ru/npa/0003-1-5-20160212/#> (дата обращения: 28.04.2021). – Текст: электронный.

14. Баташев, Р.В. О некоторых особенностях организации и проведения выездных налоговых проверок // Сайт: Киберленинка. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/o-nekotoryh-aspektah-organizatsii-i-provedeniya-vyezdnyh-nalogovyh-proverok> (дата обращения: 28.04.2021). – Текст: электронный.

Статья поступила в редакцию 30.04.2021