

НЕКОТОРЫЕ ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ
СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

*Дмитрий Юрьевич Горохов, к. ю. н., доцент
кафедры государственно-правовых дисциплин
Тел. (495) 783-68-48, e-mail: dmgorokhov.do@gmail.com
Московского университета им. С.Ю. Витте.
<http://www.muiv.ru>*

В статье рассматриваются теоретические аспекты налогового контроля в Российской Федерации. Проводится анализ понятия "налоговый контроль" в российском законодательстве. Рассматривается субъектный состав участников налоговых правоотношений.

Ключевые слова: налог; налогообложение, контроль, надзор.



Д. Ю. Горохов

Налоги как обязательная безвозмездная передача гражданином или объединением граждан части имущества на общественные (государственные) нужды в том, или ином виде существовали все времена. Большинство исследователей связывает появление налогов с появлением государства [1, 2]. Существует мнение, что налоги пришли к нам из далекого прошлого, были всегда, в том числе и в первобытном строе. Лишь менялись их формы и обозначения, причем иногда до такой степени, что часто трудно решить, идет ли речь о налоге, аренде, участии в доходе или же просто о дани, штрафе или вымогательстве представителей власти. Но это вопрос дискуссионный. Первоначально налоги взимались для того чтобы содержать государственный аппарат принуждения, однако позднее они стали использоваться на различные осуществляемые государством программы (медицинские, образовательные, культурные и др.).

Налоги как экономическая категория входят составным элементом (наряду с бюджетом, страхованием и др.) в более общую систему финансов. Поэтому налоговый контроль является составной частью финансового контроля. Налогам как экономической категории присуща контрольная функция (наряду с распределительной и фискальной) [3].

Изначально уплата налогов регламентировалась обычаями. Зачастую государство передавало право сбора налогов частным лицам – откупщикам за определенную долю от собранных средств. Также имело распространение общинное налогообложение, при котором конкретная сумма налогов назначалась властью для общины в целом, а затем перераспределялась самой общиной между ее членами. Постепенно государство вместо натуральных налогов стало вводить налоги в денежной форме, роль налогов в формировании доходов государства увеличивалась. Обязанность по уплате налогов стала регулироваться правом и была возложена практически на всех подвластных лиц исходя из их экономических возможностей.

В России это положение нашло свое закрепление в Конституции РФ. Конституционная обязанность платить налоги и сборы носит всеобщий характер и распространяется на всех независимо от гражданства физических лиц, места и законодательства создания организации. Хотя в зависимости от резидентуры налогоплательщика объем обязанности по уплате налогов может быть различным. Положения конституции до-

полняет ряд постановлений Конституционного Суда РФ. Например, в Постановлении от 23 декабря 1997 г. № 21-П постулируется, что налоги являются важнейшим источником доходов бюджета, за счет которого должны обеспечиваться соблюдение и защита прав и свобод граждан, а также осуществление социальной функции государства. Без поступлений в бюджет налоговых платежей невозможно финансирование предприятий, выполняющих государственный заказ, учреждений здравоохранения, образования, вооруженных сил, правоохранительной системы [4]. Сходная правовая позиция выражена в определении КС РФ от 7 ноября 2008 г. № 1049-О-О: согласно Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57) [5]. По смыслу данной статьи, конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы имеет особый, а именно публично-правовой (а не частноправовой) характер, что обусловлено самой природой государства и государственной власти. Налоги, обеспечивая финансовую основу деятельности государства, являются необходимым условием его существования.

Обязанность по уплате налогов установлена законами, является безусловной, то есть каждый обязан платить установленные виды налогов и сборов. Данная обязанность адресована как гражданам, так и юридическим лицам. Для организации исполнения обязанности по уплате налогов и сборов созданы специализированные государственные органы, уполномоченные по контролю и надзору в сфере налоговых правоотношений. В настоящее время это Федеральная налоговая служба России (ФНС РФ) и ее территориальные подразделения.

Таким образом, налоги как экономическая категория проявляется в системе налогового права и в этом случае необходимо говорить о организационно-правовой форме налогов.

Аналогично можно утверждать, что организационно-правовым проявлением контрольной функции налогов является система налогового контроля.

Государство, законодательно установив «правила игры» (порядок уплаты налогов), вправе контролировать исполнение этих «правил». Контрольная функция присуща всем органам государственной власти. Налоговый контроль в существенной части является разновидностью государственного контроля.

Система мер налогового контроля является элементом правового механизма, гарантирующего исполнение конституционной обязанности по уплате налогов [6, 7]. Необходимо отметить, что в научной литературе встречается «зауженное» понятие налогового контроля – контроль государства за уплатой налогов и сборов теми лицами, на которых эта обязанность по уплате налогов возложена (т.е. налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов). Легальное определение налогового контроля дается ст. 82 НК РФ – налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном налоговым Кодексом [8].

По нашему мнению данное определение также не совершенно. С одной стороны оно не включает такие существенные формы налогового контроля как общественный налоговый контроль, независимый контроль (налоговый аудит). С другой стороны, исключены такие важные контролируемые субъекты, как налоговые органы, банки, иные кредитные организации. Фактически круг субъектов налогового контроля ограничен должностными лицами налоговых органов и налогоплательщиками [9].

Рассматриваемое определение из налогового кодекса по своей сути отражает понятие надзора в сфере налогообложения. Следует понимать, что в состав уполномоченных органов входят налоговые органы, а так же правоохранительные органы (МВД РФ, Следственный комитет, суды). Надзор является одним из составляющих элементов более общей категории налогового контроля. Правоведы определяют надзор как форму деятельности государственных органов по обеспечению законности в налоговых пра-

воотношениях [9].

Таким образом, законодательно налоговый контроль низведен до уровня одного из видов государственного финансового контроля. Отсутствие законодательно – закрепленных форм общественного и независимого налогового контроля создает предпосылки безнаказанности должностных лиц налоговых органов и усиления коррупции.

Представляется, что под налоговым контролем следует понимать более обширные отношения между значительно широким кругом субъектов, а при формулировании понятия налогового контроля следует исходить из его целей, задач и места в системе налогообложения, а так же объектов и субъектов налоговой системы.

В общем смысле контроль является самостоятельной функцией управления каким либо процессом (объектом и т.п.) Контроль – неотъемлемая часть системы регулирования, одна из форм обратной связи, благодаря которой субъект, управляющий системой, получает информацию о ее действительном состоянии, что позволяет правильно оценивать положение системы, выявлять отклонения от поставленных целей и задач. Анализ результатов контроля позволяет вскрыть ранее не выявленные возможности, оценить эффективность управленческих решений.

Как экономическая категория налоговый контроль представляет собой отношения между субъектами налоговой системы, в процессе которых отслеживается правильность функционирования этих отношений и осуществляется поиск путей их совершенствования.

Как организационно – правовое проявление экономической категории налоговый контроль является одной из функций системы управления налоговыми отношениями, направленной на определение обоснованности и эффективности управленческих решений, выявление и устранение отклонений от установленных норм налогового права.

Налоговый контроль по контролирующему субъекту (или по организационному принципу) может осуществляться в следующих формах:

1) Государственный налоговый контроль, который представляет собой деятельность уполномоченных государственных органов по проверке соблюдения участниками налоговых отношений и их должностных лиц норм налогового права в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах. В рамках государственного налогового контроля осуществляется контроль за:

- деятельностью налогоплательщиков (в том числе за полнотой и своевременностью уплаты налогов);
- законностью действий должностных лиц, принимаемых ими решений и т.п.
- исполнением банками их обязанностей, возложенных на них налоговым законодательством и т.п.

Таким образом, понятие налогового контроля, установленное ст. 82 НК РФ, охватывает лишь часть задач по проверке законности действий налогоплательщиков (агентов, плательщиков сборов).

2) Независимый налоговый контроль (налоговый аудит). Это предпринимательская деятельность по независимой проверке налогового учета, достоверности налоговой отчетности, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов проверяемым налогоплательщиком;

3) Общественный налоговый контроль. Реализуется на основе общественных институтов в рамках действующего законодательства, обязывающего государственные органы власти (в том числе налоговые органы) предоставлять различную информацию (естественно, информацию, не являющуюся налоговой тайной). Общественный контроль так же реализуется через средства массовой информации, Интернет-ресурсы.

4) Внутренний налоговый контроль. Реализуется как в налоговых органах, так и у налогоплательщиков. Например, отделы налогового аудита ИФНС, рассматривая материалы налоговых проверок, осуществляют в том числе контроль за деятельностью работников налоговых инспекций, проводивших эту проверку.

Разумеется, система налогового контроля на современном этапе далека от совершенства и требует своей трансформации. Это так же сознает и государство. Так в рамках разработанной налоговой политики на 2011-2013 годы предусмотрен ряд мер, направленных на совершенствование налоговой системы в целом и на улучшение контрольной работы в частности. Следует на наш взгляд выделить такие важные для совершенствования налогового контроля планируемые изменения [10]:

- Сокращение перечня документов, необходимых для подтверждения правомерности применения нулевой ставки НДС при экспортных операциях;
- Повышение эффективности налогового администрирования для создания баланса прав и обязанностей налогоплательщиков и государства в лице налоговых органов с тем, чтобы, с одной стороны, избавить налогоплательщиков от излишнего административного воздействия, с другой – сохранить за налоговыми органами достаточные полномочия по контролю за соблюдением законодательства;
- Совершенствование порядка учета налогоплательщиков;
- Продолжение последовательного расширения электронного документооборота в налоговой сфере;
- Совершенствование положений НК РФ о зачете, возврате сумм излишне уплаченных (излишне взысканных) налогов и сборов, а также об уточнении налоговых платежей;
- Совершенствование порядка досудебного урегулирования споров между налоговыми органами и другими участниками налоговых отношений;
- Совершенствование информационной и разъяснительной работы с налогоплательщиками.

Как видно запланированные изменения не направлены на развитие формы общественного и внутреннего контроля, что наш взгляд не позволит эффективно бороться со ставшими уже привычными фактами коррупции и злоупотребления должностными лицами налоговых органов.

Особенности налогового контроля, тенденции в его развитии обуславливаются общими тенденциями развития налоговых правоотношений и налогового законодательства, а также финансового контроля в целом. На состояние и эффективность налогового контроля воздействует целый ряд факторов: величина налоговой нагрузки, концептуальные основы финансового и налогового контроля, уровень развития налогового законодательства, уровень методологического, технического и информационного обеспечения деятельности налоговых органов, профессионализма их сотрудников. Значимую роль играют также качество документов, представляемых налогоплательщиком, уровень их правовой культуры, готовность к сотрудничеству с налоговыми органами и д.

На наш взгляд первоочередными мерами, явно не прописанными в налоговой политике государства, но которые способствовали бы повышению эффективности налогового контроля, являются следующие:

- закрепление в федеральных законодательных актах общих теоретико-методологических основ системы налогового контроля с учетом всех форм (общественного, независимого, внутреннего),
- развитие методов и средств выявления признаков нарушений законодательства о налогах и сборах, базирующихся на применении современных информационных технологий,
- упрощение системы налоговой отчетности.

Целесообразно также разработать определение налогового контроля, которое:

- 1) охватывает всех субъектов налоговых отношений;
- 2) отражает все возможные формы налогового контроля, не замыкаясь на государственном контроле;
- 3) объектом контроля признает налоговые отношения в целом, а не их часть – исполнение обязательств налогоплательщиками;
- 4) целью налогового контроля является управление налоговыми отношениями для увеличения эффективности функционирования налоговой системы.

По нашему мнению указанные меры будут способствовать устранению многих

основополагающих противоречий в понятийном аппарате налогового законодательства, что позволит расширить инструментарий контрольной деятельности в сфере налогообложения, повысить эффективность общественного контроля в данной сфере.

Литература

1. *Марченко М.Н.* Теория государства и права: учебник. – 2-е издание, перераб. и доп. / М.Н. Марченко. – М.: Проспект, 2012.
2. *Матузов Н.И., Малько А.В.* Теория государства и права: учебник / Н.И. Марченко, А.В. Малько. – М.: Юристъ, 2004.
3. *Ковалёв В.В.* Финансы: учебник / В.В. Ковалёв. – М: ТК Велби: Изд-во Проспект, 2004.
4. Постановление Конституционного Суда РФ от 23.12.1997 г. № 21-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 885 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1997. № 52. Ст. 5930.
5. Определение Конституционного Суда РФ от 07.11.2008 г. №1049-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Товарищ" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 168 и пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2009. № 14. Ст. 1772.
6. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью Варм» // Российская газета. № 55. 1 апреля 2009.
7. Определение Конституционного Суда РФ от 06.07.2010 г. № 933-О-О «об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "торговый дом "промышленная техника" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 3 статьи 89 налогового кодекса российской федерации» // СПС «КонсультантПлюс».
8. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 04.03.2013) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
9. Сайт Глоссарий.ru [Электронный ресурс]. URL:http://www.glossary.ru/cgi-bin/gl_sch2.cgi?RNgnkuw (дата обращения 15.03.2013).
10. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов (одобрено Правительством РФ 20.05.2010 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

Aspects of improvement of tax control some by teoretiko-pravoye in the Russian Federation

In article theoretical aspects of tax control in the Russian Federation are considered. The analysis of the concept "tax control" of the Russian legislation is carried out. The subject structure of participants of tax legal relationship is considered.

Keywords: tax: taxation, control, supervision.

Dmitry Yuryevich Gorokhov, candidate of jurisprudence, associate professor state and legal disciplines