

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

67.022
Н 76

О. А. Ногина

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ: вопросы теории



**Принципы
налогового контроля**

**Субъекты
налогового контроля**

**Формы и методы
налогового контроля**

 **ПИТЕР**

УКАЗАТЕЛЬ СОКРАЩЕНИЙ

Нормативные акты:

АПК РФ	— Арбитражный процессуальный кодекс РФ
БК РФ	— Бюджетный кодекс РФ
ГК РФ	— Гражданский кодекс РФ
ГПК РФ	— Гражданский процессуальный кодекс РФ
НК РФ	— Налоговый кодекс РФ
КоАП РФ	— Кодекс об административных правонарушениях РФ
ТК РФ	— Таможенный кодекс РФ
УК РФ	— Уголовный кодекс РФ

Государственные органы и организации:

ВАС РФ	— Высший Арбитражный Суд РФ
ВС РФ	— Верховный Суд РФ
ГВФ	— Государственные внебюджетные фонды
ГТК РФ	— Государственный таможенный комитет РФ
КС РФ	— Конституционный суд РФ
МНС РФ	— Министерство Российской Федерации по налогам и сборам
МФ, Минфин	— Министерство финансов РФ
МЮ РФ	— Министерство юстиции РФ
ФСНП	— Федеральная служба налоговой полиции
ЦБ РФ	— Центральный банк (Банк России) РФ

Сокращения источников публикаций:

ВВС	— Ведомости Съезда народных депутатов РФ (РСФСР) и Верховного Совета РФ (РСФСР)
САПП	— Собрание актов Президента и Правительства РФ
СЗ	— Собрание законодательства РФ
Вестник ВАС	— Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ

*Посвящается моим родителям —
Ногоиной Раисе Георгиевне
и Ногину Аркадию Викторовичу*

Введение

Продолжение активного проведения реформ в сфере налогообложения обуславливает ускорение процесса становления и развития науки налогового права. В условиях кардинальных изменений законодательства о налогах и сборах (далее — налогового законодательства) становится очевидной необходимость осмысления базовых теоретических положений и принципов налогового правового регулирования. Совершенствование практики правоприменения норм Налогового кодекса РФ вызывает потребность в проведении системного анализа и оценки содержащихся в нем правовых понятий и категорий.

Одной из основополагающих категорий налогового права является категория «налогового контроля», определяющая основу государственного управления в сфере налогообложения. Система налогового контроля начала активно формироваться с начала 90-х гг. и продолжает развиваться и в настоящее время. Принятие сначала первой части, а затем нескольких глав второй части Налогового кодекса наполнило категорию налогового контроля принципиально новым правовым содержанием, которое требует определенных теоретических оценок.

Необходимо признать, что при современном уровне правового регулирования налоговый контроль является сформировавшимся самостоятельным правовым институтом, всестороннее изучение которого представляет значительный научный интерес. Формирование и развитие налогового контроля происходит в условиях радикального изменения экономических отношений и становления принципиально нового налогового законодательства, создающего основы для разработки современных теоретических моделей правовых институтов налогового права, включая институт налогового контроля.

Важное значение в правовом регулировании налогового контроля играет соблюдение определенного баланса интересов государства по

формированию своей финансовой основы, с одной стороны, и интересов «обязанных» лиц (налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов, банков и др.) по защите от неправомерного вмешательства в их хозяйственную деятельность — с другой.

Предлагаемая монография представляет собой попытку комплексного специально-юридического анализа налогового контроля в целом. Однако настоящая работа является лишь первым этапом научного исследования, которое автор предполагает осуществить в будущем. На этом этапе исследования правового института налогового контроля будут рассмотрены лишь теоретические основы, которые позволят в последующем более подробно исследовать природу конкретных мероприятий налогового контроля.

Цель настоящего научного исследования — это прежде всего обоснование понятийного аппарата института налогового контроля; исследование правового характера его основных элементов; определение его видов и принципов.

Специфика налогового контроля как предмета исследования влечет необходимость использования научных трудов как юридического, так и экономического профиля. Отметим, что проблемами финансового контроля специалисты в области экономических наук занимались еще в советское время, и во многом именно они создали учение и разработали классификацию форм и методов контрольной деятельности. Все эти обстоятельства обусловили использование в настоящей работе трудов известных специалистов экономического направления: И. А. Белобжецкого, В. В. Бурцева, Ю. А. Данилевского, Е. А. Кочерина, С. О. Шохина и других. Исследование контроля и контрольной деятельности с правовой точки зрения осуществлялось известными учеными, занимающимися проблемами административного права: Д. Н. Бахрахом, В. М. Горшеневым, Б. М. Лазаревым, М. С. Студеникиной, И. Б. Шаховым, Е. В. Шориной и другими. Следует отметить, что для представленной работы особое значение имели научные разработки Б. В. Дрейшева, В. Д. Сорокина, И. А. Галагана, В. М. Горшенева, Б. М. Лазарева, Ю. А. Тихомирова и ряда других авторов, посвятивших свои работы исследованию вопросов административного процесса и юридической процессуальной форм. В представленной монографии проанализированы труды ведущих ученых в области финансового и налогового права, имеющие основополагающее значение для изучения сущности налогового контроля, и прежде всего работы А. В. Брызгалина, Э. А. Вознесенского, Г. А. Гаджиева, Е. Ю. Грачевой, М. В. Кара-

севой, А. Н. Козырина, М. В. Кустовой, И. И. Кучерова, Н. С. Малейна, И. А. Орешкина, С. Г. Пепеляева, Г. В. Петровой, Е. В. Поролло, О. Ю. Судакова, И. В. Хаменушко, Н. И. Химичевой, Н. А. Шевелевой.

Автор выражает искреннюю признательность доктору юридических наук, профессору Л. Б. Ескиной, кандидату юридических наук, доценту А. В. Воронкову, кандидату юридических наук, доценту М. В. Кустовой, кандидату юридических наук, доценту Н. А. Шевелевой и другим преподавателям кафедры «Государственное и административное право» юридического факультета Санкт-Петербургского государственного университета за ценные замечания и предложения, сделанные ими в ходе работы над рукописью этой книги.

Глава 1

Общая характеристика налогового контроля

§ 1.1. Понятие и место налогового контроля в системе налогового права

Современный уровень развития общественных отношений в сфере налогообложения, а также постоянное совершенствование налогового регулирования предполагают необходимость научного анализа происходящих правовых преобразований и осмысления тех организационно-правовых механизмов, которые используются государством для реализации своих интересов при осуществлении налоговых изъятий. Наиболее значимой в этом отношении является созданная российским государством система налогового контроля, правовое оформление которой призвано обеспечить соблюдение баланса интересов государства и лиц, исполняющих налоговые обязанности. В большей степени именно в рамках налогового контроля изо дня в день происходит реализация государственных интересов в налоговой сфере, что, естественно, вызывает повышенный интерес к изучению функционирования своеобразного механизма налогового контроля.

Для исследования правовой сущности налогового контроля необходимо обратиться к характеристике двух основополагающих явлений: во-первых, к феномену контроля и, во-вторых, к анализу налоговых отношений, в рамках которых и происходит осуществление контрольных мероприятий.

Традиционно подчеркивается социальное предназначение контроля, которое состоит в том, что «он служит средством получения информации о происходящих в обществе и его отдельных образованиях процессах, соответствии общественной деятельности намечен-

ным целям, а поведения граждан — установленным обществом правовым и нравственным нормам, выявления причин отклонения от них, разработки мер, противодействующих выявляемым отклонениям».¹ В самом общем понимании контроль в сфере социального управления представляется как способность общества делать себя предметом своего рассмотрения и реагировать на отклонение от идеального состояния, причем снижение контроля ниже определенного порога либо его усиление свыше этого порога приводят к росту дезорганизации в обществе.²

Категория контроля долгое время используется в различных отраслях науки, и поэтому сущность контроля как явления объективной действительности достаточно подробно исследована специалистами в области теории управления, кибернетики, социологии, экономики и юриспруденции. Сложная природа этого института имеет многообразные проявления и дает возможность анализировать его с самых различных позиций. В большинстве научных исследований контроль рассматривается в следующих аспектах:³

- 1) как функция, метод или форма исполнительно-распорядительной (управленческой) деятельности органов управления, их руководителей;
- 2) как совокупность приемов и способов (или форм и методов), применяемых органами управления;
- 3) как завершающая стадия управленческого процесса;

¹ Шорина Е. В. Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР. М.: Наука, 1981. С. 16.

² Мишин Г. К. Налоги и социальный контроль (политологический и криминологический аспекты) // Государство и право. 2000. № 8. С. 40.

³ Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989. С. 20–21; Лазарев Б. М. Компетенция органов управления. М.: Юридическая литература, 1972. С. 38; Шорина Е. В. Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР. М.: Наука, 1981. С. 21, 22, 24; Шохин С. О., Воронина Л. И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России. Научно-методическое пособие. М., 1997. С. 7–8; Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М., 1987. С. 23–31; Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000. С. 90–91; Административное право: Учебник / Под ред. Ю. М. Козлова, Л. Л. Попова. М.: Юристъ, 2000. С. 433.

- 4) как форма обратной связи, посредством которой управляющая система получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и исполнении управленческих решений;
- 5) как система наблюдения и проверки процесса функционирования управляемого объекта с целью выявления отклонений от заданных параметров.

— Таким образом, контроль, как неотъемлемая составляющая любого процесса управления, призван обеспечить надлежащее функционирование управляемого объекта. Для реализации поставленной задачи управления в рамках контроля должны быть совершены следующие действия, совокупность которых часто воспринимается в качестве содержания контроля:¹ во-первых, необходимо достоверно определить фактическое состояние объекта управления; во-вторых, сравнить полученные фактические данные с установленными параметрами функционирования для данного объекта управления; в-третьих, оценить степень отклонений функционирования объекта управления от заданных параметров; в-четвертых, выявить причины и последствия данных отклонений; в-пятых, принять меры по предотвращению и устранению нарушений в функционировании объекта управления. В области государственного управления вся эта совокупность действий так или иначе облекается в правовую форму, что позволяет рассматривать контроль как правовую категорию.

В сфере правового регулирования контроль используется прежде всего как механизм, посредством которого проверяется соответствие поведения и деятельности контролируемых (подконтрольных) субъектов (государственных органов, организаций и физических лиц) предписаниям правовых норм. Так, например, ст. 2 федерального закона от 8 августа 2001 г. № 134-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)»² устанавливает, что государственный кон-

¹ См., например: *Бурцев В. В.* Государственный финансовый контроль: методология и организация. М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2000. С. 29; *Бахрах Д. Н.* Административное право России: Учебник для вузов. М.: НОРМА, 2000. С. 608; *Шорина Е. В.* Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР. М.: Наука, 1981. С. 23.

² Российская газета. 2001. 11 августа.

троль (надзор) — это проведение проверки выполнения юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем при осуществлении их деятельности обязательных требований к товарам (работам, услугам), установленных федеральными законами или принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами.¹ Сущность контроля отражена также и в ст. 1 Лимской декларации руководящих принципов контроля.² «Контроль — не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии, с тем чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем». Иными словами, контроль позволяет не только устранять недостатки в функционировании объектов управления, оценивать дисциплину исполнения законодательных актов, но и судить о том, насколько эффективно само правовое регулирование в той или иной сфере управления, о том, какие изменения необходимо внести в нормативные акты для повышения степени их исполнения, о том, насколько нормы правовых актов соответствуют сущности и закономерностям регулируемых общественных отношений.³

Как справедливо утверждал И. А. Белобжецкий, «в реальной действительности нет “контроля вообще”, а есть контроль конкретного

¹ Приводя данное законодательное определение государственного контроля, заметим, что оно не распространяется в силу п. 3 ст. 1 этого закона на виды государственного финансового контроля, такие, как бюджетный, налоговый, валютный, банковский и др.

² Лимская декларация принята X Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ)//Президентский контроль. 1994. № 1. С. 72.

³ В особенности данное положение о соответствии правовых норм существующим объективным закономерностям должно соблюдаться при регулировании экономических отношений, например при установлении уровня налогообложения. Такое соответствие, в свою очередь, может выявляться только после проведения контрольных действий и получения в результате этих действий информации об эффективности применения конкретных нормативных предписаний на практике.

содержания и конкретных форм».¹ В силу того что управление и правовое регулирование осуществляются применительно к различным видам общественных отношений, обычно выделяют соответствующие виды контроля: административный, финансовый, экологический и др.

Для решения задач настоящего исследования, посвященного вопросам налогового контроля, особое значение имеет рассмотрение сущности финансового контроля, а точнее — государственного финансового контроля. В научной литературе финансовый контроль обычно делят на государственный (в том числе муниципальный), негосударственный (аудиторский, общественный) и внутрихозяйственный финансовый контроль.

На всех стадиях своего существования государство теми или иными способами обеспечивало прежде всего финансовую основу своей жизнедеятельности и, соответственно, вынуждено было создавать адекватную систему финансового контроля. На современном уровне развития государства его эффективное функционирование без разветвленной специализированной системы государственного финансового контроля вообще становится невозможным. Так или иначе, система государственного финансового контроля формируется с целью реализации права государства законными путями обеспечивать свои финансовые интересы и финансовые интересы своих граждан,² создавая и поддерживая баланс публичного и частного интересов в финансовой сфере. При этом организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом.³

Институт финансового контроля достаточно хорошо изучен юридической и экономической наукой. Еще в советский период были проведены монографические исследования системы финансового контроля применительно к существовавшей в то время финансовой системе советского государства. Так, Н. С. Малеин считал, что «финансовый контроль — это регулируемая правовыми нормами деятельность финансовых, кредитных и хозяйственных органов (организаций), направленная на обеспечение финансовой, бюджетной,

¹ Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989. С. 23.

² Овсянников Л. Н. Государственный финансовый контроль: кому он не нужен? // Президентский контроль. 1996. № 5. С. 51.

³ Статья 1 Лимской декларации руководящих принципов контроля.

кредитной, расчетной и кассовой дисциплины в процессе исполнения планов и заключающаяся в проверке законности, обоснованности и рациональности денежных затрат».¹ И. А. Белобжецкий рассматривал финансово-хозяйственный контроль как «систему надзора наделенных контрольными функциями государственных и общественных органов за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, объединений, учреждений и организаций и других подразделений материального производства и непроизводственной сферы с целью объективно оценить экономическую эффективность этой деятельности, установить законность, достоверность и целесообразность хозяйственных и финансовых операций, сохранность собственности, выявить внутрихозяйственные резервы повышения эффективности производства и роста доходов государственного бюджета».² Наиболее приближенное к современному пониманию определение государственного финансового контроля дал Э. А. Вознесенский, который более точно выделил объект контрольной деятельности: «финансовый контроль при социализме — это деятельность государственных и общественных органов, состоящая в проверке обоснованности процессов формирования и использования централизованных и децентрализованных денежных фондов в целях соблюдения плановых пропорций в расширенном социалистическом воспроизводстве».³

Приведенные выше определения финансового контроля отражали в своей сущности принципы плановой советской экономики, что сегодня является неприемлемым для новой системы финансовых отношений, сложившихся в настоящее время в Российской Федерации. Отказ государства от тотальной государственной собственности, приватизация предприятий, появление частного капитала, провозглашение равной защиты всех форм собственности, образование независимой от государства банковской системы, рынка ценных бумаг, формирование бюджетной и налоговой систем, а также другие революционные процессы, происходящие в России, сформировали не только новую систему финансовых отношений, но и преопределили

¹ Малешин Н. С. Кредитно-расчетные правоотношения и финансовый контроль. М.: Наука, 1964. С. 103.

² Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989.

³ Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР. М.: Юридическая литература, 1973. С. 43.

новое содержание большинства финансовых институтов, в том числе и института государственного финансового контроля.

Основой для формирования новых представлений о финансовом контроле стало выработанное экономической наукой положение о том, что «финансовый контроль предопределяется сущностью финансов как системы экономических отношений, связанных с созданием, распределением и использованием централизованных и децентрализованных фондов денежных средств».¹ Сегодня существует широкий спектр мнений современных ученых в отношении определения и содержания финансового контроля. Проанализируем наиболее характерные из них.

По мнению Н. И. Химичевой, «финансовый контроль — это контроль за законностью и целесообразностью действий в области образования, распределения и использования денежных фондов государства и муниципальных образований в целях эффективного социально-экономического развития страны и ее регионов».² Е. Ю. Грачева утверждает, подчеркивая направленность финансового контроля, в конечном счете, на благо граждан, что «финансовый контроль можно определить как контроль за законностью действий в процессе собирания, распределения и использования денежных фондов государства и муниципальных образований в целях осуществления эффективной финансовой политики в обществе для обеспечения прав и свобод граждан».³ Делая акцент на субъектах контроля, Е. Ю. Грачева и Э. Д. Соколова дают определение контроля через категорию «деятельности» уполномоченных субъектов, полагая, что «финансовый контроль можно определить как регламентированную нормами права деятельность государственных, муниципальных, общественных и 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 С. О. Шохин, в свою очередь, предлагает более развернутое

¹ Бурмистрова Л. М. Бюджетная система России: Учебник/Под ред. проф. Г. Б. Поляка. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 1999. С. 460.

² Химичева Н. И. Финансовое право: Учебник/Отв. ред. Н. И. Химичева. М.: Юристъ, 2000. С. 109–110.

³ Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000. С. 112.

⁴ Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Финансовое право: Учебное пособие. М.: Юриспруденция, 2000. С. 34.

понятие финансового контроля, трактуя контроль, в отличие от упомянутых авторов, не как деятельность каких-либо субъектов, а как систему методов и инструментов: «финансовый контроль в соответствии с финансовым правом — это система институтов, инструментов и методов по проверке законности и целесообразности действий в сфере образования, распределения и использования денежных фондов государства и органов местного самоуправления, одна из форм государственного контроля, способствующая обеспечению законности, охране собственности, правильному, эффективному и экономному использованию бюджетных, заемных и собственных средств, помогающая вскрыть нарушения финансовой дисциплины».¹ По мнению В. М. Родионовой «государственный финансовый контроль в условиях демократического общества и рыночной экономики — это основанная на нормах финансового права система органов и мероприятий по проверке законности и целесообразности действий в сфере образования, распределения и использования денежных фондов государства, одна из форм государственного контроля, способствующая обеспечению законности, охране государственной собственности, целевому, эффективному и экономному использованию государственных средств, помогающая вскрыть нарушения установленной государством финансовой дисциплины».² А. Н. Козырин, который указывает как на субъектов, так и на формы, методы и цели контроля, утверждает, что «под финансовым контролем следует понимать осуществляемую с использованием специфических организационных форм и методов деятельность государственных органов, а в ряде случаев и негосударственных органов, наделенных законом соответствующими полномочиями в целях установления законности и достоверности финансовых операций, объективной оценки экономической эффективности финансово-хозяйственной деятельности и выявления резервов ее повышения, увеличения доходных поступлений в бюджет и сохранности государственной собственности».³ Н. Д. Погосян обращает внимание на характеристику контроля как процесса, рассматривая финансовый контроль как совокупность регулярных и непрерывных процессов, посредством которых

¹ Шохин С. О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. М.: Финансы и статистика, 1999. С. 26.

² Родионова В. М., Шлейников В. И. Финансовый контроль: Учебник. М.: ИД ФБК-Пресс, 2002. С. 37.

³ Козырин А. Н. Финансовый контроль // Финансовое право: Учебник / Под ред. проф. О. Н. Горбуновой. М.: Юристъ, 1996. С. 48.

их участники в легитимной форме обеспечивают эффективное функционирование государственного сектора, а также деятельность иных хозяйствующих субъектов независимо от форм собственности.¹

В приведенных выше определениях финансового контроля доминирующими являются следующие положения, характерные в том числе и для государственного финансового контроля:

- 1) финансовый контроль осуществляется в сфере отношений, складывающихся при образовании, распределении и использовании денежных фондов государства и органов местного самоуправления;
- 2) финансовый контроль реализуется посредством деятельности государственных или иных органов, наделенных законом соответствующими контрольными полномочиями;
- 3) финансовый контроль осуществляется в целях обеспечения законности, охраны собственности, правильного, эффективного и экономного использования бюджетных, заемных и собственных средств, обнаружения нарушений финансовой дисциплины, выявления резервов ее повышения, увеличения доходных поступлений в бюджет.

Таким образом, большинство мнений ведущих ученых сводится к тому, что государственным финансовым контролем охватываются как сфера образования денежных фондов государства, так и сфера распределения и использования государственных денежных средств.

По содержанию отношений, складывающихся в тех сферах государственного управления, которые охватываются государственным финансовым контролем, выделяют бюджетный (или бюджетно-финансовый), налоговый, банковский, валютный, таможенный контроль и надзор за страховой деятельностью.² Е. Ю. Грачева идет еще дальше,

¹ *Погосян Н. Д.* Счетная палата Российской Федерации. М.: Юристъ, 1998. С. 109.

² *Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д.* Финансовое право: Учебное пособие. М.: Юриспруденция, 2000. С. 34; *Грачева Е. Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000. С. 113; *Бурмистрова Л. М.* // Бюджетная система России: Учебник / Под ред. проф. Г. Б. Поляка. М.: ЮНИТИ-ДАНА. 1999. С. 460; *Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А.* Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 16; *Родионова В. М., Шлейников В. И.* Финансовый контроль: Учебник. М.: ИД ФБК-Пресс, 2002. С. 35.

объединяя указанные виды государственного финансового контроля в единое правовое образование — подотрасль финансового права, и поясняя, что «важностью складывающихся при этом общественных отношений и необходимостью их урегулирования правом обусловлено выделение названных финансово-правовых норм в подотрасль финансового права».¹ Однако данная позиция является, на наш взгляд, чрезвычайно спорной, что подтверждается многими факторами.

Во-первых, вряд ли можно выделять самостоятельное правовое образование в виде подотрасли права только на основе критерия важности общественных отношений и необходимости их правового урегулирования.

Во-вторых, при рассмотрении бюджетного, налогового или таможенного контроля необходимо обратить внимание на то, что цель, задачи, правовой инструментарий, организация и деятельность соответствующих специализированных органов в настоящее время настолько бурно развиваются и обособливаются от других видов контроля, что объединять данные виды контроля и рассматривать государственный финансовый контроль в качестве самостоятельной подотрасли финансового права не представляется целесообразным, поскольку никакими силами нельзя вычленить контроль из той системы государственного управления, которая складывается в налоговой, бюджетной или таможенной сферах. Рассматривать совокупность правовых норм, регулирующих отношения, складывающиеся в процессе контроля, отдельно от правовых норм, регулирующих отношения, которые складываются в процессе государственного управления в определенной сфере в целом, означает разорвать единый организм целостного правового образования на отдельные части и оставить процесс управления без одной из его завершающих стадий. По нашему мнению, бюджетный, налоговый или таможенный контроль вполне гармонично будут встроены в систему соответствующей подотрасли бюджетного и налогового права или подотрасли (отрасли) таможенного права² в качестве самостоятельных правовых институтов. Их

¹ Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000. С. 113–114.

² Заметим, что если в отношении бюджетного и налогового права научное мнение уже определилось и обозначило их как подотрасли финансового права, то спор о месте таможенного права в правовой системе России не утихает (Подробнее см.: Таможенное право: Учебник / Отв. ред. проф. А. Ф. Ноздрачев. М.: Юристъ, 1998. С. 44).

«механическое» объединение в единую подотрасль не имеет никакой логической основы, поскольку эти виды контроля не представляют в совокупности единого целого.

В-третьих, некоторые авторы вообще не склонны выделять определенные виды финансового контроля. Так, например, Я. А. Гейвандов с большой степенью убедительности обосновывает положение о том, что «спорным в контексте действующего законодательства представляется утверждение, будто государственный банковский контроль является составной частью государственного финансового контроля... В нынешней банковской системе России вообще нет органов и организаций, компетентных осуществлять функцию государственного финансового контроля».¹

В-четвертых, валютное регулирование и валютный контроль традиционно считается самостоятельным финансово-правовым институтом² наравне с институтом финансового контроля в структуре финансового права.

Кроме того, в некоторых из последних научных работ, посвященных исследованию государственного финансового контроля и анализирующих деятельность таких органов, как Счетная палата РФ, контрольно-счетные палаты субъектов РФ, Министерство финансов РФ, органы федерального казначейства и Контрольно-ревизионного управления Минфина РФ, все больше проявляется позиция, заявленная А. Г. Андреевым и А. Д. Соменковым, о том, что «финансовый контроль — есть бюджетный контроль».³ Причем такая позиция может быть нормативно обоснована тем, что глава 26 Бюджетного кодекса РФ «Основы государственного и муниципального финансового контроля» предполагает понимание государственного финансового контроля именно как контроля бюджетного.

На наш взгляд, государственный финансовый контроль можно понимать как в широком смысле, включая бюджетный, налоговый,

¹ Гейвандов Я. А. Содержание и основные направления государственной надзорно-контрольной деятельности в банковской сфере // Юрист. 2000. № 6. С. 25–26.

² Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть: Учебник. М.: Юристъ, 2000. С. 27–28; Карасева М. В. Финансовое правоотношение. Воронеж: Изд. ВГУ, 1997. С. 264–265.

³ Андреев А. Г., Соменков А. Д. Правовые основы финансового контроля // Финансы. 1999. № 12. С. 63.

банковский и другие виды контроля в различных сферах государственного управления финансами, так и в узком смысле, вкладывая в понятие государственного финансового контроля его нормативное содержание, предусмотренное Бюджетным кодексом РФ.

Как уже было отмечено, контроль является неотъемлемым элементом любого процесса управления. Правовая природа того или иного вида контроля определяется характером тех общественных отношений, которые складываются в соответствующей сфере государственного управления. Поэтому для всестороннего раскрытия сущности налогового контроля, являющегося предметом нашего исследования, необходимо проанализировать природу складывающихся в настоящее время налоговых отношений.

Прежде всего следует отметить, что бурное развитие и становление системы налогообложения началось в России с началом радикальных экономических реформ, когда государство отказалось от прямых изъятий внутреннего валового продукта, производимого на основе государственной монополии,¹ и ввело систему обязательных платежей (налогов и сборов) в качестве основного источника для финансового обеспечения реализации своих задач и функций. С социологической точки зрения «в налогах... выражается всеобщая формальная (публично-правовая) и материальная (экономическая) связь свободных субъектов, образующих единый социальный организм. Посредством налогообложения частные интересы граждан — налогоплательщиков соединяются, и формируется общий государственный (национальный) интерес. Государство становится для них общим делом».²

В настоящее время налоговые доходы бюджетов всех уровней составляют более 90% общего объема доходов, в результате чего налогообложение становится важнейшим элементом распределительно-денежных отношений, организуемых государством и муниципальными образованиями в целях финансового обеспечения собственной деятельности.

Однако не все отношения по поводу формирования доходов бюджетов опосредуются нормами налогового права. Как совершенно

¹ См. подробнее: Финансы/Под ред. В. М. Родионовой. М.: Финансы и статистика, 1993. С. 239–240.

² Мишин Г. К. Налоги и социальный контроль (политологический и криминологический аспекты)//Государство и право. 2000. № 8. С. 40–42.

справедливо замечает М. В. Кустова при определении предмета налогового права: «трудно согласиться с мнением авторов, полагающих, что отношения в сфере налогообложения охватывают ту часть финансовых отношений, которая возникает “в процессе деятельности государства по поводу планомерного формирования централизованных и децентрализованных денежных фондов” в целях реализации его задач.¹ Такой подход неоправданно расширяет сферу влияния налогового права в рамках финансового, позволяя относить к финансовым отношениям неналогового характера лишь “отношения по распределению и использованию” указанных денежных фондов. Действующее законодательство не дает достаточных оснований для включения в предмет налогового права всего спектра отношений по формированию государственных и местных бюджетов».² В итоге М. В. Кустова приходит к научно обоснованному выводу о том, что «предметом налогового права охватывается лишь часть отношений по формированию государством и муниципальными образованиями фондов денежных средств, а именно отношения, связанные с изъятием налоговых платежей. За рамками такого изъятия движение финансовых средств регулируется бюджетным правом».³ Такое разграничение предметов налогового и бюджетного права создает основу для рассмотрения всех категорий налогового права с учетом специфики только тех отношений, которые складываются исключительно в рамках организации и осуществления налоговых изъятий в бюджетную систему государства, а в целях настоящего исследования, помимо этого, создает основу для анализа соотношения налогового и бюджетного контроля.

К сожалению, в настоящее время достаточно сложно провести разделение сфер налогового и бюджетного контроля, что обусловлено, во-первых, отсутствием законодательно установленных понятий налогового и бюджетного контроля и, во-вторых, отсутствием какого-либо научного анализа данного вопроса. Традиционно в экономической научной литературе в состав бюджетного или бюджетно-финан-

¹ Оспариваемая позиция изложена в книге: *Налоги и налоговое право: Учебное пособие*/Под ред. А. В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1997. С. 121.

² *Кустова М. В.*//Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. *Налоговое право России: Учебник*. М.: Юристъ, 2001. С. 11.

³ Там же. С. 11.

сового контроля включается контроль за своевременным поступлением налоговых доходов, за соблюдением налогового и бюджетного законодательства, который осуществляется в том числе и налоговыми органами.¹ Такая позиция обосновывается тем, что поступление и зачисление налоговых доходов на счета бюджетов является составной частью исполнения бюджетов по доходам.² Однако подобная интерпретация бюджетного контроля вряд ли поможет разрешить поставленную нами проблему. Более того, упомянутые авторы помимо бюджетного выделяют в качестве самостоятельного также и налоговый контроль.³ Попытаемся все-таки определить рамки бюджетного и налогового контроля, обратившись к положениям бюджетного законодательства и подзаконных актов.

Во-первых, как уже указывалось выше, Бюджетный кодекс не содержит термина «бюджетный контроль», а устанавливает нормы, регулирующие государственный и муниципальный финансовый контроль.⁴ Тем не менее, на наш взгляд, категория бюджетного контроля для целей бюджетного законодательства является более точной, нежели категория финансового контроля, которая традиционно понимается в довольно широком смысле.⁵ Итак, Бюджетный кодекс устанавливает, что финансовый контроль за исполнением бюджетов (или бюджетный контроль⁶), в том числе по доходам, осуществляется на федеральном уровне Министерством финансов РФ, Федеральным казначейством, главными распорядителями и распорядителями бюд-

¹ Бюджетная система Российской Федерации: Учебник/Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. М.: Юрайт, 1999. С. 582–585; Бюджетная система России: Учебник для вузов/Под ред. проф. Г. Б. Поляка. М.: ЮНИТИ–ДАНА, 1999. С. 133.

² Статья 218 БК РФ.

³ Бюджетная система России: Учебник для вузов/Под ред. проф. Г. Б. Поляка. М.: ЮНИТИ–ДАНА, 1999. С. 467, 471.

⁴ Интересно заметить, что другой федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 134-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)» как раз наоборот не использует термин «государственный финансовый контроль», а в ст. 1 упоминает о бюджетном контроле.

⁵ Подобного мнения придерживается И. И. Кучеров. См.: Кучеров И. И. Бюджетное право России: Курс лекций. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2002. С. 243.

⁶ Там же. С. 133.

жетных средств. То есть налоговым или таможенным органам Бюджетный кодекс не предоставляет полномочий по осуществлению бюджетного контроля, за исключением случаев, когда эти органы являются главными распорядителями или распорядителями бюджетных средств, но в этих случаях имеет место контроль при исполнении бюджетов по расходам.

Во-вторых, определенный интерес представляет положение о том, что органы федерального казначейства по результатам бюджетного контроля взыскивают пени с банков за несвоевременное исполнение платежных документов на перечисление средств, подлежащих зачислению в федеральный бюджет, во всех случаях, за исключением тех, которые предусмотрены налоговым законодательством.¹ Кроме того, в пункте 46 постановления Пленума Высшего Арбитражного суда РФ от 28 февраля 2002 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» содержится аналогичное положение, предусматривающее, в частности, что налоговое законодательство является специальным по отношению к бюджетному законодательству.

В-третьих, состав информации, передаваемой между налоговыми органами и органами федерального казначейства, косвенно свидетельствует о рамках налогового и бюджетного контроля. В частности, налоговые органы передают в органы федерального казначейства информацию о налогоплательщиках (их обособленных подразделениях), о предоставленных налоговых льготах, о необходимости возврата налогоплательщику сумм излишне уплаченных налогов и сборов и другую информацию, которая может быть получена только в результате осуществления мероприятий налогового контроля. В свою очередь органы федерального казначейства, осуществляющие бюджетный контроль, передают налоговым органам информацию о поступлении доходов на счета бюджетов.²

¹ См. п. «д» п. 3 Инструкции о порядке применения органами федерального казначейства мер принуждения к нарушителям бюджетного законодательства Российской Федерации, утвержденной Приказом Министерства финансов от 26 апреля 2001 г. № 35н.

² Подробнее см.: Порядок обмена информацией между территориальными органами федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации в ходе исполнения федерального бюджета по доходам и налоговыми органами, утвержденный Приказом Минфина РФ от 21 февраля 2001 г. и Приказом МНС РФ от 21 февраля 2001 г.

В-четвертых, на наш взгляд, возможно понимание исполнения обязанности по уплате налога в широком смысле,¹ которое включает в себя всю совокупность совершаемых действий не только налогоплательщиками, но и иными обязанными лицами, такими как налоговые агенты и банки, итогом которых является в конечном счете «доведение» суммы налога до соответствующего бюджета, фиксируемое в момент зачисления данного налога на счета по учету бюджетных средств.

Резюмируя изложенное, а также учитывая определение сферы общественных отношений, составляющих предмет налогового права, можно предложить следующую концепцию разграничения бюджетного и налогового контроля. Приведенные выше положения, касающиеся применения мер ответственности к кредитным организациям по результатам соответствующего вида контрольной деятельности, позволяют предположить, что налоговый контроль будет осуществляться в сфере отношений, складывающихся в процессе уплаты налогов и сборов, вплоть до момента зачисления налоговых доходов на счета бюджетов, т. е. охватывать все действия банков по исполнению ими платежных поручений налогоплательщиков (налоговых агентов или плательщиков сборов), в то время как бюджетный контроль в отношении налоговых доходов, осуществляемый финансовыми органами, будет выражаться лишь в учете поступлений налоговых доходов на основе поступающих к ним расчетных документов налогоплательщиков (налоговых агентов или плательщиков сборов), а также в контроле за возвратом на основе решений налоговых органов излишне уплаченных сумм налогов и сборов. При этом как налоговые, так и финансовые органы будут проводить контроль только в тех формах и с применением тех методов, которые определены для них налоговым или бюджетным законодательством соответственно, не имея возможности выходить за рамки своих полномочий и применять процедуры того вида контроля, который они не вправе осуществлять.

Определив рамки отношений, складывающихся в налоговой сфере, необходимо отметить ряд качественных характеристик, обуславливающих их различную природу и имеющих важное значение для понимания сущности той части отношений, которые складываются в про-

¹ Исполнение обязанности по уплате налога в узком смысле предполагает совокупность действий по уплате налога, совершаемых непосредственно налогоплательщиком.

цессе налогового контроля. Естественно, что центральное место в системе налоговых отношений занимают отношения, имеющие имущественный характер и непосредственно связанные с осуществлением налоговых платежей обязанными лицами. Однако существование данных имущественных отношений самих по себе без управляющего воздействия на них со стороны государства является невозможным. Для обеспечения надлежащего исполнения своих обязанностей по уплате налоговых платежей налогоплательщики и другие обязанные лица вынуждены вступать в отношения, лишенные непосредственно имущественного характера. В частности, отношения, связанные с учетом налогоплательщиков, проведением налоговыми органами контрольных проверок, имеют четко выраженную административно-правовую природу, поскольку возникают в сфере управленческой, а точнее — контрольной деятельности органов исполнительной власти, и лишены непосредственного денежного распределительного содержания.¹ Наличие подобного рода организационных налоговых отношений определяется интересом государства, связанным с обеспечением получения своевременно и в полном объеме предназначенных ему налоговых платежей. Таким образом, поддерживая точку зрения М. В. Кустовой, можно утверждать, что управленческая деятельность налоговых, а в ряде случаев и иных государственных исполнительных органов становится неотъемлемым элементом в механизме налогообложения, обеспечивающим эффективность его функционирования. В связи с этим в предмет налогового права должны быть включены связанные с этой деятельностью организационные налоговые отношения, несмотря на то, что они лишены непосредственного имущественного содержания.²

Установив, что отношения, возникающие в ходе налогового контроля, — организационные налоговые отношения — являются составной частью налоговых отношений и включаются в предмет налогового права, надлежит указать и на то обстоятельство, что сами эти отношения, обладая особыми признаками, обуславливают относительную специфику их правового регулирования и определяют существование совокупности правовых норм, которая может быть определенным образом выделена внутри налогового права в самостоятельный правовой институт налогового контроля.

¹ Кустова М. В. // Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России: Учебник. М.: Юристъ, 2001. С. 13.

² Там же. С. 14.

Однако по поводу обособления налогового контроля в самостоятельный правовой институт в последнее время все чаще высказываются различные, порой самые противоречивые, точки зрения, особенно это касается вопросов соотношения категории налогового контроля и введенных в последнее время в научный оборот некоторыми авторами категорий «налогового расследования», «налогового процесса» и «налогового производства».¹

В частности, авторы учебника «Налоговое расследование» утверждают, что «налоговый контроль, осуществляемый налоговыми органами, представляет собой фактически первый, начальный этап налогового расследования во всей системе выявления и расследования налоговых преступлений. Сказанное позволяет отметить, что налоговый контроль представляет собой систематизированную совокупность средств, методов и форм, применяемых налоговыми органами Российской Федерации в пределах их компетенции для наблюдения за исполнением налогоплательщиками налогового законодательства, а также для предупреждения, выявления, пресечения, расследования и раскрытия налоговых правонарушений».² При этом они дают определение налогового расследования, объединяя в единое целое следственную и контрольную деятельность. По их мнению, налоговое расследование — это «процесс применения специальными органами уголовной юстиции и налоговыми органами в пределах предоставленных им полномочий уголовно-процессуальных, оперативно-розыскных, налогово-проверочных и иных мер гласного и оперативно-розыскного характера по выявлению и проверке первичной информации (сведений) о налоговых преступлениях и правонарушениях, а также разрешению вопроса о возбуждении уголовного дела или принятия иных предусмотренных законодательством мер».³ Данное определение представляет, на наш взгляд, своеобразное смешение «жанров и стилей» в попытке сформировать некий комплексный институт налогового расследования из элементов уголовно-процессуального (таких, как дознание и следствие) и налогового права (таких, как налоговый контроль). Если довести позицию авторов до абсурда, то можно

¹ Вопросы соотношения налогового процесса, налогового производства и налогового контроля см. в § 1.2.

² Налоговое расследование: Экспериментальный учебник для юридических и экономических вузов и факультетов/Под общ. ред. Ю. Ф. Кваши. М.: Юрист, 2000. С. 63.

³ Там же. С. 55.

утверждать, что существует бюджетное расследование, таможенное расследование и, наконец, финансовое расследование, поскольку в результате осуществления любых контрольных действий могут быть выявлены нарушения, содержащие признаки преступления. Что же тогда произойдет с финансовым контролем? Авторы, тем не менее, признают, что «само налоговое расследование будет осуществляться лишь в том случае, когда между налоговым контролем и производством по налоговым правонарушениям будет логическая и функциональная связка».¹ То есть налоговое расследование будет возникать лишь в тех случаях, когда в результате контрольных действий будут выявлены налоговые правонарушения, в противном случае оно возникать не будет, и налоговый контроль так и останется налоговым контролем без его «превращения» в налоговое расследование. Интересно также заметить, что налоговый контроль понимается авторами как «системная совокупность определенных правовых функций...» и в качестве одной из таких функций выделяется контрольная работа налоговых органов, которая как раз и «представляет собой самостоятельный институт налогового права».² Каким же правовым образованием в таком случае будет являться налоговый контроль в целом, если одна из его функций уже представляет собой самостоятельный правовой институт? Очевидно, что представленная позиция вряд ли может претендовать на логически выстроенную правовую систему представлений о налоговом контроле и налоговом расследовании.

И все же идея о налоговом расследовании является достаточно популярной у многих авторов. Так, А. В. Брызгалин, аналогично изложенной выше точке зрения авторов учебника «Налоговое расследование», полагает, что «если в ходе налоговой проверки были обнаружены нарушения налогового законодательства, данная проверка фактически и является налоговым расследованием... Порядок налогового расследования изложен в ст. 87–100 Кодекса».³ Такой подход обосновывается автором ссылкой на то обстоятельство, что именно в ходе мероприятий налогового контроля осуществляются выявление и

¹ Налоговое расследование: Экспериментальный учебник для юридических и экономических вузов и факультетов/Под общ. ред. Ю. Ф. Кваши. М.: Юристъ, 2000. С. 56.

² Там же. С. 57.

³ Брызгалин А., Зарипов В. Комментарий основных положений Налогового кодекса Российской Федерации (ст. 99–104)//Хозяйство и право. 1999. № 8. С. 8.

фиксация нарушений налогового законодательства, а также тем, что согласно Налоговому кодексу основаниями для привлечения налогоплательщиков к ответственности являются результаты налоговых проверок, оформленные надлежащим образом. В этом контексте налоговое расследование, являющееся частью налогового контроля, рассматривается А. В. Брызгалиным как первая стадия производства по делу о налоговом правонарушении (или преступлении), заключающаяся в сборе информации и материалов о налоговом правонарушении.¹ В свою очередь, В. Н. Иванова выделяет такую стадию производства по делу о налоговом правонарушении (или, как указывает автор, — налогового производства), как возбуждение дела в ходе налоговой проверки.² При этом В. Н. Иванова подчеркивает, что «в отличие от производства по делам об уголовных преступлениях и производства по делам об административных нарушениях производство по делам о налоговых нарушениях начинается до выявления факта налогового нарушения... В случае отсутствия нарушений налоговое производство заканчивается на первой стадии, не развиваясь».³ В подобной позиции отсутствует какая-либо правовая логика. Непонятно, каким же образом без факта совершения нарушения может начаться производство по делу об этом нарушении, а потом в случае отсутствия нарушения закончиться, фактически не начавшись?

Действительно, в правовой науке к задачам первой стадии производства обычно относят установление самого события налогового правонарушения, обстоятельств его совершения, а также фиксацию и юридическую квалификацию содеянного правонарушения. Естественно, что в сфере налогообложения выявление налоговых правонарушений чаще всего происходит в процессе осуществления налоговых проверок. Однако это отнюдь не означает, что производство по

¹ Брызгалин А. В. // Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М. В. Карасева. М.: Юристъ, 2002. С. 361–362; Брызгалин А., Зарипов В. Комментарий основных положений Налогового кодекса Российской Федерации (ст. 99–104) // Хозяйство и право. 1999. № 8. С. 8; Иванова В. Н. Соотношение правовых категорий «налоговый процесс» и «налоговое производство» и особенности их реализации в Налоговом кодексе РФ // Юрист. 2000. № 2. С. 68.

² Иванова В. Н. Соотношение правовых категорий «налоговый процесс» и «налоговое производство» и особенности их реализации в Налоговом кодексе РФ // Юрист. 2000. № 2. С. 68.

³ Там же. С. 68–69.

делу о налоговом правонарушении начинается с момента осуществления контрольных мероприятий. Во-первых, необходимо учитывать тот факт, что далеко не всегда налоговые органы до начала соответствующей проверки располагают информацией о совершенном правонарушении, а во-вторых, в результате налоговой проверки может быть сделан вывод и об отсутствии каких-либо нарушений налогового законодательства или более того — о необходимости возврата из бюджета налогоплательщику сумм излишне уплаченных налогов. В-третьих, фиксация и квалификация налогового правонарушения обычно производятся в акте налоговой проверки. И здесь необходимо согласиться с мнением М. В. Кустовой о том, что «именно с подписанием уполномоченными должностными лицами налогового органа акта проверки, содержащего указание на факты нарушения, может быть связано определение момента возбуждения производства по делу о налоговом правонарушении... При таком подходе деятельность налоговых органов по сбору информации и материалов о налоговом правонарушении в ходе контрольной налоговой проверки, с формальной точки зрения, лишь предшествует возбуждению соответствующего дела».¹ В дальнейшем, однако, М. В. Кустова делает заключение о том, что «можно согласиться с мнением некоторых авторов о том, что налоговая проверка «фактически является налоговым расследованием». Однако такое расследование проводится до принятия официального решения о возбуждении дела о налоговом правонарушении, поэтому формально не может рассматриваться в качестве этапа производства».²

На наш взгляд, утверждение М. В. Кустовой о том, что налоговый контроль не может рассматриваться в качестве стадии производства по делу о налоговом правонарушении, является вполне обоснованным. В то же время отождествление налогового контроля и налогового расследования представляется недостаточно аргументированным по следующим основаниям. Подмена понятия «налоговый контроль» на «налоговое расследование» и включение его в качестве стадии в процесс производства по делу о налоговом правонарушении, как было предложено рядом авторов, искажает сущность контрольной деятельности налоговых органов. В этом случае происходит нарушение основополагающего конституционного принципа — презумпции

¹ Кустова М. В. // Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России: Учебник. М.: Юристъ, 2001. С. 398.

² Там же.

невиновности налогоплательщика или иного обязанного лица, поскольку проведение мероприятий налогового контроля с позиций налогового расследования деятельности налогоплательщика в рамках осуществления производства по делу о нарушении всегда изначально будет предполагать недобросовестность налогоплательщика или другого лица, в отношении которого проводятся процедуры налогового контроля. Таким образом, фактически будет вводиться презумпция виновности лица в совершении какого-либо нарушения с приданием «обвинительного» характера деятельности налоговых органов. Кроме того, проведение мероприятий налогового контроля, как правило, носит плановый характер и осуществляется на основе предварительно составленных планов проведения налоговых проверок с периодичностью, установленной налоговым законодательством. С учетом данного обстоятельства при восприятии налогового контроля в качестве налогового расследования подобные расследования становятся заранее запланированными, т. е. государство в лице налоговых органов заранее «планирует» выявление налоговых правонарушений, совершение которых определяется волей и сознанием нарушителя, а не предположениями налоговых органов об их наличии. На наш взгляд, подобные рассуждения, вытекающие из посылки о том, что налоговый контроль есть налоговое расследование, показывают необоснованность гипотезы об отождествлении налогового контроля и налогового расследования.

Как уже отмечалось выше, в отличие от традиционного процесса расследования контрольные мероприятия проводятся в большинстве случаев при отсутствии у налогового органа сведений о наличии или отсутствии нарушения, совершенного конкретным налогоплательщиком. Факты таких нарушений устанавливаются в ходе осуществления непосредственно налогового контроля. Однако в результате налоговых проверок может быть выявлено как отсутствие нарушений, так и нарушения, которые не имеют признаков налоговых или административных правонарушений или уголовных преступлений. В результате при отсутствии нарушений нельзя говорить о наличии какого-либо производства по делу о налоговом правонарушении или о налоговом расследовании. Дополнительным аргументом, не подтверждающим обязательное наличие стадии налогового расследования, для привлечения к ответственности является и то, что производство по делу о нарушении законодательства о налогах и сборах, совершенном лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами, не предполагает проведение налоговых про-

верок в отношении указанных лиц. В соответствии со ст. 101¹ НК РФ факт совершения правонарушения фиксируется соответствующим актом о нарушении законодательства о налогах и сборах, составляемым в установленной форме должностным лицом налогового органа, обнаружившим указанный факт нарушения. В этом случае никакой стадии налогового расследования может не быть вообще. В соответствии со ст. 10 НК РФ в случае обнаружения в ходе налоговых проверок в действиях лица состава административного правонарушения или уголовного преступления, производство по соответствующим делам должно вестись в порядке, установленном законодательством об административных правонарушениях, и уголовно-процессуальным законодательством РФ, которое также не предусматривает такой специфической стадии как налоговое расследование.¹

Помимо приведенных аргументов необходимо добавить, что основной целью налогового контроля отнюдь не является привлечение налогоплательщиков к ответственности за совершение нарушений, и в этом следует согласиться с И. И. Кучеровым, О. Ю. Судаковым и И. А. Орешкиным, считающими, что «наказание недобросовестных налогоплательщиков не может быть признано основной целью контрольной деятельности».² Но в отличие от позиции этих авторов, полагающих, что «главным предназначением налогового контроля следует признать создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков, налоговых агентов и иных лиц, при которых исключаются нарушения налогового законодательства»,³ по нашему мнению, основная цель налогового контроля заключается в другом. Действительно, разве налоговый контроль, осуществляемый органами исполнительной власти, может создать совершенную систему налогообложения? Создание такой системы скорее является задачей законодательных органов. По нашему мнению, **основная цель** государства при создании системы налогового контроля состоит прежде всего в постоянном выявлении и изъятии в

¹ Так, ст. 28.7 КоАП РФ предусматривает, что после возбуждения дела об административном правонарушении может проводиться административное расследование.

² Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 23.

³ Там же с. 24.

бюджетную систему недоимок по налогам и сборам, а также в предотвращении совершения нарушений налогового законодательства, о чем свидетельствуют довольно широкие полномочия, предоставленные налоговым органам по принудительному взысканию, применению способов обеспечения и реструктуризации задолженности по налогам и сборам. Своевременное формирование налоговых доходов бюджетов — вот основная задача, которая стоит перед налоговыми органами. «Весь смысл налогового контроля заключается в том, чтобы обеспечить реализацию налоговой обязанности в определенный срок и в причитающихся суммах».¹

Продолжая рассмотрение вопроса о месте налогового контроля в системе налогового права, следует отметить, что А. В. Брызгалин в своих последних работах предлагает рассматривать налоговый контроль в составе института привлечения к налоговой ответственности. «Данный институт, представляющий совокупность норм, строго регламентирующих процедурную сторону налогового контроля и ответственности, самодостаточен не только сам по себе, он имеет еще и дополнительное значение. И суть его не только в том, что привлечение лица к ответственности должно осуществляться ныне по строго установленной процедуре, а главное, что даже формальное несоблюдение налоговыми органами установленного порядка налогового контроля (в процессе которого и происходит выявление налоговых правонарушений) и привлечения к ответственности является основанием для отказа в применении налоговых санкций».² Однако, как уже было отмечено, такое объединение двух, несомненно взаимосвязанных, но самостоятельных институтов приводит к негативным последствиям, рассмотренным выше при анализе соотношения налогового контроля и налогового расследования. Кроме того, выделение правового института производится в тех случаях, когда существует совокупность правовых норм, взаимосвязанных по предметно-функциональному признаку и в рамках которого должно происходить регулирование конкретных видовых общественных отношений.³ Вряд ли можно утверждать, что

¹ Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть: Учебник. М.: Юристъ, 2000. С. 144.

² Брызгалин А. В. Ответственность за налоговые правонарушения: острые вопросы правоприменительной практики // Хозяйство и право. 2001. № 3. С. 76.

³ Поленина С. В. Теория государства и права: Учебник / Под ред. В. К. Бабаева. М.: Юристъ, 1999. С. 389.

отношения, связанные с осуществлением налогового контроля и привлечением к ответственности, являются однородными или однопорядковыми общественными отношениями, тем более что ст. 2 НК РФ проводит разграничение этих отношений. Соответственно нормы, регулирующие указанные отношения, вряд ли можно объединить в единый правовой институт. Традиционно в отраслях и подотраслях права институт ответственности выделяется в качестве самостоятельного правового института, поэтому не стоит в налоговом праве «изобретать» нечто особенное. По нашему мнению, наиболее правильным являлось бы рассмотрение налогового контроля и ответственности за совершение налоговых правонарушений в качестве взаимосвязанных самостоятельных правовых институтов в структуре налогового права.

Существует еще одна точка зрения, высказанная Г. В. Петровой, о том, что «нормы, определяющие компетенцию и функции государственных органов налогового регулирования и контроля, составляют институт государственного управления налогообложением».¹ Однако если выделять правовой институт государственного управления налогообложением в качестве самостоятельного, то, очевидно, необходимо включать в него нормы, регулирующие процессы установления, введения и взимания налогов и сборов, т. е. нормы законодательного процесса, что не соответствует требованию однородности норм правового института. Кроме того, Г. В. Петрова выделяет отдельно, в качестве самостоятельного правового института, институт налогового учета и отчетности,² который, на наш взгляд, следует рассматривать в качестве субинститута в составе института налогового контроля.

Таким образом, с точки зрения своего системного расположения налоговый контроль является самостоятельным правовым институтом налогового права — подотрасли финансового права. В состав налогового контроля как самостоятельного правового института входят нормы, регулирующие отношения в области учета налогоплательщиков и проведения контрольных налоговых мероприятий, а также в области налогового контроля за крупными расходами физических лиц и др. Такого же мнения придерживается И. И. Кучеров, выделяя в качестве самостоятельных институт налогового контроля и институт ответственности за нарушения законодательства о налогах и

¹ Петрова Г. В. Налоговое право. М.: Издательская группа НОРМА-ИНФРА-М, 2000. С. 27.

² Там же. С. 27–28.

сборах. Более того, он считает, что в составе институтов уже сложились субинституты, такие, например, как совокупность норм, регулирующих проведение налоговых проверок.¹

Что же касается понятия налогового контроля, то в современной научной литературе существует множество различных его трактовок. Учитывая общие оценки, данные контролю в целом, которые были раскрыты в начале настоящего параграфа, отметим наиболее часто встречающиеся определения налогового контроля.

Е. В. Поролло подходит к характеристике налогового контроля с двух точек зрения: «Сущность налогового контроля можно рассматривать с двух позиций: во-первых, как функцию или элемент государственного управления экономикой, во-вторых, как особую деятельность по исполнению налогового законодательства. ...Эти стороны налогового контроля находятся в неразрывном единстве, что позволяет представить налоговый контроль в виде классической кибернетической системы, сочетающей в себе разнообразие статических элементов и их динамическое взаимодействие, непрерывное развитие и совершенствование».²

А. В. Брызгалин считает, что «налоговый контроль — это специализированный (только в отношении налогов и сборов) надведомственный (вне рамок ведомств) государственный контроль...».³ «Налоговый контроль можно определить как установленную законодательством совокупность приемов и способов деятельности компетентных органов, обеспечивающую соблюдение субъектами налогового права налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налога в бюджет или внебюджетный фонд».⁴

Е. Ю. Грачева и Э. Д. Соколова делают акцент на деятельности уполномоченных органов: «налоговый контроль относится к общего-

¹ Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультативный центр «ЮринфоР», 2001. С. 66.

² Поролло Е. В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. Рн/Д: Экспертное бюро; М.: Гардарика, 1996. С. 6–7.

³ Брызгалин А., Зарипов В. Комментарий основных положений Налогового кодекса Российской Федерации. (ст. 82–98)//Хозяйство и право. 1999. № 7. С. 3; Налоги и налоговое право: Учебное пособие/Под ред. А. В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1998. С. 409.

⁴ Брызгалин А. В.//Финансовое право Российской Федерации: Учебник/Отв. ред. М. В. Карасева. М.: Юристъ, 2002. С. 351.

сударственному финансовому контролю и может быть определен как регламентированная нормами налогового права деятельность компетентных органов, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов и сборов в бюджет или внебюджетный фонд».¹ Аналогичного мнения придерживается О. А. Макарова, понимая под налоговым контролем «деятельность должностных лиц налоговых органов в пределах своей компетенции в формах, предусмотренных Налоговым кодексом, с целью проверки правильности исчисления и уплаты налогов и сборов, а также выявления и устранения налоговых правонарушений и причин, их порождающих, соблюдения законодательства о налогах и сборах».² Более общее, но по сути своей совершенно такое же определение налогового контроля предлагает И. И. Кучеров, который считает, что «налоговый контроль следует определить как важнейшее направление финансового контроля, представляющее собой деятельность обладающих соответствующей компетенцией субъектов с использованием специальных форм и методов, нацеленную на создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков и налоговых агентов, при котором исключаются нарушения налогового законодательства или их число незначительно».³ В данном определении ограничение круга обязанных лиц налогоплательщиками и налоговыми агентами, на наш взгляд, неоправданно «сужает» сферу налогового контроля. Что же касается цели налогового контроля, указанной в данном определении, то по этому вопросу наше мнение уже было приведено выше.

В настоящее время в условиях бурного развития правового инструментария налогового контроля, разнообразных форм и методов осуществления контрольных мероприятий, появления специальных

¹ Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Финансовое право: Учебное пособие. М.: Юриспруденция, 2000. С. 141.

² Грисимова Е. Н., Макарова О. А., Ильюшихин И. Н. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Схемы. Пояснения. Комментарии/Под общ. ред. Н. М. Голованова. СПб., Юридический центр «Пресс», 1999. С. 187.

³ Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 2001. С. 189; Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 26.

контрольных налоговых режимов в рамках налогового контроля (таких, например, как режим налогового склада — ст. 197 НК РФ), а также дальнейшей детализации правового регулирования налогового контроля представление о налоговом контроле исключительно как о совокупности законодательно установленных приемов и способов контроля хотя и соответствует сущности налогового контроля, но не охватывает всей сложной природы этой правовой категории.

Несомненным является тот факт, что контрольный процесс реализуется в ходе деятельности специально уполномоченных в сфере налоговых отношений налоговых или таможенных органов. Однако налоговое законодательство вводит еще целый ряд государственных органов и лиц (например, регистрирующих органов, нотариусов и др.), которые, исполняя свои обязанности, играют существенную роль в контрольной деятельности налоговых органов, содействуя своевременному проведению контрольных мероприятий. Кроме того, важное значение для осуществления контрольной деятельности приобретает взаимодействие различных государственных органов по обмену соответствующей информацией (ст. 82 НК РФ). Активную позицию по защите своих прав в ходе осуществления учета в налоговом органе или налоговых проверок занимают налогоплательщики, налоговые агенты и другие лица, деятельность которых подлежит проверке. Более того, механизм налогового контроля начинает действовать еще до возникновения у конкретного налогоплательщика обязанности по уплате налога,¹ и происходит это через процедуру постановки налогоплательщика на учет в налоговом органе, что является составной частью системы налогового контроля. Поскольку учет организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется в заявительном порядке, инициатором контрольных мероприятий в рамках процедуры учета является сам налогоплательщик, исполняющий возложенную на него законодателем обязанность по подаче заявления в налоговый орган.

Заслуживает пристального внимания появление в последнее время в структуре налогового контроля специальных контрольных режимов, которые фактически создаются (путем выдачи соответствующих разрешений) и функционируют под контролем налоговых органов.² Кроме

¹ Пункт 2 ст. 83 НК РФ.

² См., например, постановление Правительства РФ от 30 декабря 2000 г. № 1026 «Об утверждении Правил выдачи разрешений на учреждение акцизных складов, их функционирования и осуществления налогового контроля за их работой».

того, необходимо отметить и тот факт, что деятельность налоговых органов не сводится исключительно к осуществлению мероприятий налогового контроля, она гораздо шире и многообразней.

Таким образом, по нашему мнению, к анализу налогового контроля необходимо подходить с более системных позиций. Так, Овсянников Л. Н. обоснованно утверждает, что «государственный финансовый контроль может существовать только как система. Составляющие этой системы взаимосвязаны, действуют подобно единому организму... Основными составными частями такой системы, обеспечивающими ее устойчивое функционирование и решение поставленных задач, являются: нормативно-правовая база, органы, осуществляющие государственный финансовый контроль, формы и методы финансового контроля».¹ Ряд авторов, характеризуя бюджетный контроль как систему, указывают, что она состоит из целого ряда элементов, таких как субъект, объект и предмет контроля, принципы контроля, методы и формы контроля, процесс контроля и др.² При этом перечисленные элементы составляют в совокупности механизм бюджетного контроля.³ Аналогичного мнения в отношении налогового контроля придерживается Щербинин А. Т., который утверждает, что «налоговый контроль следует рассматривать в организационном, методическом и технических аспектах. Первый из них представляет собой выбор форм контроля, состав его субъектов и объектов; второй охватывает методы осуществления контрольных действий; третий раскрывает совокупность приемов проверок».⁴ Предложенные авторами взгляды на систему финансового, бюджетного и налогового контроля являются, по нашему мнению, наиболее перспективными для формирования понятия налогового контроля.

¹ Овсянников Л. Н. Финансовый контроль как система // *Финансы*. 2000. № 12. С. 66.

² Шохин С. О., Воронина Л. И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России: Научно-методическое пособие. М., 1997. С. 8; Сомоев Р. Г. // *Бюджетная система Российской Федерации: Учебник* / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. М.: Юрайт, 1999. С. 584; Родионова В. М., Шлейников В. И. *Финансовый контроль: Учебник*. М.: ИД ФБК-Пресс, 2002. С. 19.

³ Там же.

⁴ Щербинин А. Т. Правовые основы налогового контроля // *Финансы*. 1998. № 5. С. 27.

Помимо изложенных выше положений при анализе сущности налогового контроля необходимо учитывать тот факт, что налогоплательщик, обладая имуществом на праве собственности или другом вещном праве, всегда стремится защитить свой частный имущественный интерес от налоговых изъятий. При этом 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 своего взаимодействия с каждым конкретным налогоплательщиком или обязанным лицом, который бы в конечном итоге обеспечил надлежащее поведение каждого лица по исполнению им обязанности по уплате налогов и сборов и иных обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством.

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 платежей в соответствующий бюджет. При этом государство путем законодательного регулирования системы взаимоотношений уполномоченных органов и налогоплательщиков (а также иных обязанных лиц) должно обеспечить определенный баланс публичного и частного интереса, учитывая конституционные ограничения на вмешательство в экономическую деятельность субъекта налоговых правоотношений в условиях рыночной экономики.

Создавая особый *организационно-правовой механизм управления* в сфере взимания налоговых платежей, охватывающий не только налоговые, но и частично административные отношения, государство в рамках этого механизма осуществляет правовое регулирование этих отношений, создает систему уполномоченных органов, которые осуществляют от имени государства деятельность в сфере налоговых отношений, обеспечивает эту деятельность как с правовой, так и с организационной стороны, создает условия для эффективного взаимодействия уполномоченных органов как между собой, так и с

«обязанными» лицами во всех сферах налоговых отношений и т. д. В свою очередь, строго регламентированная правовыми нормами деятельность специально уполномоченных государственных органов во всех сферах налоговых отношений (в том числе при осуществлении взыскания недоимок и пеней, применении способов обеспечения исполнения налоговой обязанности, при проведении налоговых проверок, привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений и т. д.) выступает основой для формирования в рамках организационно-правового механизма налогового процесса,¹ составной частью которого и является налоговый контроль, представляющий собой лишь один из видов деятельности налоговых или таможенных органов. При этом правовую форму осуществления контрольной деятельности, на наш взгляд, можно признать процессуальной.²

Таким образом, налоговый контроль можно определить как составную часть формируемого государством организационно-правового механизма управления, представляющую собой особый вид деятельности специально уполномоченных государственных органов, в результате которой обеспечивается установленное нормами налогового права исполнение обязанностей лиц в сфере налогообложения, исследование и выявление оснований для осуществления принудительных налоговых изъятий в бюджетную систему, а также установление оснований для применения мер ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Налоговый контроль как вид деятельности уполномоченных государственных органов можно структурировать, выделив следующие основные его элементы: субъект налогового контроля (уполномоченный контролирующий орган); объект контроля; формы и методы (методики) контроля; документы налогового контроля, мероприятия налогового контроля и порядок их осуществления. Ввиду того что система элементов налогового контроля постоянно совершенствуется, усложняется и наполняется новыми свойствами, с течением времени в качестве самостоятельных могут выделиться и иные элементы налогового контроля. Весь перечисленный комплекс элементов налогового контроля является предметом налогового правового регулирования.

Понимание налогового контроля как одного из видов деятельности уполномоченных государственных органов, имеющего системную природу, является хорошей предпосылкой для рассмотрения и исследования такого нового сложного явления, как контрольный налого-

¹ См. ниже схему 1. Исследование вопросов налогового процесса (с. 50).

² Исследование процессуальной формы налогового контроля см. ниже.

вый режим (например, режим налогового склада).¹ По нашему мнению, контрольные налоговые режимы займут особое место в системе налогового контроля.

§ 1.2. Контрольное налоговое правоотношение

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 правоотношений² — контрольных налоговых правоотношений. Для контрольных налоговых правоотношений 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. Как уже отмечалось ранее, организационные налоговые правоотношения, в том числе и контрольные налоговые правоотношения, лишены непосредственно имущественного содержания и направлены на обеспечение надлежащего исполнения обязанностей в сфере налогообложения налогоплательщиками и иными лицами.

При возникновении контрольных налоговых отношений складывается ситуация, когда государство, являясь непосредственным участником организуемых им распределительно-денежных отношений, само же создает и надежный механизм их административной защиты, центральным звеном которого становятся налоговые органы, осуществляющие контрольную деятельность.³

Контрольные налоговые правоотношения имеют административно-правовую управленческую природу, поэтому им свойственны как общие признаки, характерные для административно-правовых отношений, так и особенные признаки, связанные со спецификой обеспечиваемых ими имущественных налоговых отношений:

¹ См. ст. 196 и 197 НК РФ.

² Подробнее об имущественных и организационных налоговых правоотношениях см.: Кустова М. В. // Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России: Учебник. М.: Юристъ, 2001. С. 31.

³ Кустова М. В. // Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России: Учебник. М.: Юристъ, 2001. С. 14.

- 1) контрольные налоговые правоотношения носят государственно-властный, публичный характер и могут возникать только в сфере правового регулирования налогообложения;
- 2) они отличаются по субъектному составу, когда, с одной стороны, обязательным субъектом таких правоотношений является государство в лице уполномоченного государственного органа (налогового или таможенного органа), а с другой — любые организации, осуществляющие деятельность на территории РФ, а также физические лица;
- 3) контрольные налоговые отношения возникают, как правило, по инициативе государства в лице своего уполномоченного органа;¹
- 4) между субъектами контрольных налоговых отношений не существует организационной подчиненности;
- 5) они направлены на обеспечение надлежащей реализации имущественных налоговых отношений и имеют состав субъектов более широкий, чем имущественные налоговые отношения (за счет лиц, предоставляющих информацию или участвующих в проведении налоговых проверок);
- 6) реализация контрольных налоговых отношений возможна только в регламентированных налоговым законодательством формах.

Прежде чем переходить к анализу сущности и элементов контрольного налогового отношения, необходимо рассмотреть один из наиболее важных вопросов, который вызывает к жизни самые различные научные воззрения. Это вопрос о возможности отнесения контрольных налоговых отношений к отношениям процессуального характера, поскольку, как отмечали некоторые авторы, не всегда любые неимущественные финансовые правоотношения можно отнести к отношениям процессуального характера.² Еще в советское время были проведены монографические исследования, которые затрагивали проблемы существования процессуальных отношений в непроцессуальных отраслях права,³ а также характери-

¹ За исключением некоторых случаев, когда предусмотрен заявительный порядок действий со стороны налогоплательщика.

² Карасева М. В. Финансовое правоотношение. Воронеж: Изд. ВГУ, 1997. С. 269.

³ См., например: Процессуальные нормы и отношения в советском праве (в «непроцессуальных отраслях»). Воронеж: Изд. ВГУ, 1985; Горшенев В. М. Природа юридического процесса как комплексной системы // Актуальные проблемы юридического процесса в общенародном государстве. Ярославль, 1980; Теория юридического процесса. Харьков, 1985 и др.

стику именно контрольных отношений как отношений процессуальных.¹

В области финансового права, составной частью которого является и налоговое право, ведущие ученые традиционно выделяли материальные и процессуальные финансовые правоотношения. Так, Н. И. Химичева утверждала, что «в связи с существованием материальных и процессуальных норм финансового права, выделяемых в зависимости от объекта правового регулирования, финансовые правоотношения также могут быть материальными и процессуальными... В процессуальных финансовых правоотношениях выражается юридическая форма, в которой происходит получение государством или органами местного самоуправления в свое распоряжение финансовых ресурсов, их распределение и использование. Поэтому процессуальные субъективные права и обязанности (полномочия) направлены на использование определенной юридической формы и порядка финансовой деятельности. ...Процессуальные финансовые правоотношения осуществляются путем использования установленных форм и видов актов государственных органов и органов местного самоуправления, соблюдения определенной последовательности и сроков тех или иных действий... Процессуальные финансовые правоотношения имеют значение именно как форма реализации материальных прав и обязанностей в области финансов».² В советское время выделение процессуальных отношений было особенно характерно для сферы бюджетного процесса.³

Е. Ю. Грачева и Э. Д. Соколова также придерживаются мнения о том, что «процессуальные финансово-правовые нормы определяют порядок деятельности субъектов финансовых правоотношений. Особенно четко можно провести разграничение между материальными и процессуальными нормами финансового права в бюджетном праве, а также в налоговом праве».⁴

¹ Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987.

² Химичева Н. И. Финансовое право: Учебник/Отв. ред. Н. И. Химичева. М.: Юристъ, 2000. С. 63–64.

³ Химичева Н. И. // Процессуальные нормы и отношения в советском праве (в «непроцессуальных отраслях»). Воронеж: Изд. ВГУ, 1985. С. 129.

⁴ Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Финансовое право: Учебное пособие. М.: Юриспруденция, 2000. С. 141.

М. В. Карасева справедливо отмечает, что «среди средств реализации обязанностей и прав субъектов финансового правоотношения важное значение имеют процессуальные формы реализации... Процессуальные формы как средства реализации прав и обязанностей субъектов финансовых правоотношений выполняют три основные функции:

- а) устанавливают оптимальный вариант реализации;
- б) обеспечивают исключительно сам процесс реализации финансового правоотношения;
- в) гарантируют соблюдение законности в ходе реализации финансового правоотношения».¹

Итак, большинство специалистов в области финансового права являются сторонниками позиции, высказанной И. А. Галаганом о том, что «ограничение процессуальной науки только традиционным юрисдикционным объектом изучения не стоит переоценивать и возводить в абсолют. ...помимо уголовного и гражданского процессов в системе материальных отраслей советского права имеются многочисленные процессуальные нормы и институты, на основе которых осуществляется деятельность по реализации предписаний материально-правовых норм любых отраслей».² «...Любые процессуальные формы — процессуальные отрасли, процессуальные институты или даже отдельные процессуальные нормы в тех материальных отраслях, где объективизация процессуальных форм не получила другого выражения, — характеризуются своей относительной самостоятельностью, своим особенным предметным содержанием, обусловливаемым спецификой соответствующих материально-правовых отношений, обеспечить реализацию которых эти процессуальные формы призваны».³

О наличии процессуальных институтов и норм в системе отрасли или подотрасли права, как правило, можно утверждать в том случае, когда сформировалось понимание процесса в рамках соответствующей отрасли или подотрасли. Очевидно, что прежде чем говорить о существовании налогового процесса, его содержании и «границах», следует отметить основные черты юридического процесса в целом и наиболее близкого к налоговому — административного процесса, в частности.

¹ Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть: Учебник. М.: Юристъ, 2000. С. 131.

² Галаган И. А. Процессуальные нормы и отношения в советском праве (в «непроцессуальных отраслях»). Воронеж: Изд. ВГУ, 1985. С. 4.

³ Там же с. 26.

Термин «процесс» означает «ход какого-либо явления, последовательная смена состояний, стадий развития».¹ По мнению В. И. Леушина, юридический процесс можно представить как «урегулированный процессуальными нормами порядок деятельности компетентных государственных органов, состоящий в подготовке, принятии, документальном закреплении юридических решений общего или индивидуального характера».² В. Д. Сорокин, в свою очередь, подчеркивает, что главной особенностью юридического процесса и проявлением его правовой природы является достижение юридического результата, оформленного в виде определенного акта (приговора, решения, определения и т. д.).³ Юридический процесс, по мнению В. Д. Сорокина, немислим без специального регулирования всех его сторон, которое достигается с помощью процессуальных норм, образующих не только самостоятельные процессуальные отрасли права, но и действующих, в том числе, в рамках финансового права и «обслуживающих» потребности только своей материальной отрасли, находясь в ее составе.⁴ Д. Н. Бахрах замечает, что «процедура властной государственной деятельности становится ее наиболее совершенной формой — юридическим процессом, когда она регулируется общими правилами, правовыми нормами и, что очень важно, регулируется полно, детально. Наличие отдельных и даже ряда процессуальных норм еще не превращает официальную процедуру в юридический процесс. Диалектическое превращение количества в качество происходит тогда, когда возникает развернутая регламентация властной деятельности системой процессуальных норм.... Наличие развернутого процессуального законодательства — главный признак юридического процесса».⁵

По нашему мнению, в литературе совершенно обоснованно отмечаются следующие особенности традиционного юридического процесса, который:

¹ Ожегов С. И. Словарь русского языка. М., 1981. С. 558.

² Теория государства и права. Екатеринбург, 1996. С. 395.

³ Сорокин В. Д. Семь лекций по административному праву. Административный процесс и административно-процессуальное право. СПб.: Изд. Юридического института, 1998. С. 28.

⁴ Там же. С. 29.

⁵ Бахрах Д. Н. Административное право России: Учебник для вузов. М.: НОРМА, 2000. С. 302.

- а) всегда представляет собой совокупность, систему последовательно совершаемых юридически значимых действий и непосредственно связан с совершением операций с нормами права в ходе правоприменительной деятельности;
- б) осуществляется только компетентными субъектами, наделенными соответствующими властными полномочиями на ведение правоприменительной и иной властно значимой деятельности;
- в) состоит из стадий (этапов), на каждой из которых участниками процесса совершаются юридические действия и достигается результат, на основе которого осуществляется переход к следующей стадии и в конечном итоге происходит окончательное разрешение конкретного юридического дела и принятие соответствующих юридических актов, в том числе и правоприменительных;
- г) представляет собой форму деятельности, которая объективно нуждается в процессуальной регламентации, достигаемой установлением процессуальных норм, определяющих перечень и порядок совершения юридически значимых действий;
- д) как правовая форма деятельности по установлению истины по делу в интересах его справедливого решения непосредственно связан с необходимостью использования различных методов и средств юридической техники...¹

Указанные В. М. Горшеневым, П. И. Кононовым и рядом других авторов признаки юридического процесса вполне можно найти в структуре деятельности налоговых органов при осуществлении мероприятий налогового контроля, на что совершенно справедливо указывает Кучеров И. И.² Отметим наиболее важные черты контрольной деятельности налоговых органов, свидетельствующие о ее процессуальном характере.

1. Деятельность налоговых органов в ходе осуществления налогового контроля является постадийной правоприменительной деятельностью, основанной на применении норм налогового

¹ Горшенев В. М. Природа юридического процесса как комплексной системы // Актуальные проблемы юридического процесса в общенародном государстве. Ярославль, 1980. С. 3–11; Кононов П. И. Административный процесс: подходы к определению понятия и структуры // Государство и право. 2001. № 6. С. 18–19.

² Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 97.

- законодательства, включая выбор и анализ применяемой нормы, которые позволяют давать юридическую квалификацию действиям проверяемых лиц.
2. Механизм налогового контроля реализуется исключительно посредством деятельности уполномоченных государственных органов — налоговых или таможенных.
 3. Мероприятия налогового контроля¹ проводятся в отношении конкретных лиц, т. е. законодательно определен круг участников процессуальных налоговых отношений, их процессуальные права и обязанности (определены «процессуальные роли»²).
 4. Налоговый процесс в целом и налоговый контроль как его составляющая в частности, завершается в конечном итоге установлением конкретного юридического результата и принятием соответствующих правоприменительных актов, т. е. фактически и юридически осуществляется исследование деятельности и квалификация действий налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора и иных лиц), и, в большинстве случаев, по результатам контрольных действий руководителем налогового или таможенного органа принимаются индивидуальные правоприменительные акты в виде решений, актов, требований об уплате налога и др., при этом как и для традиционных юридических процессов существенное значение имеет соблюдение технических требований к оформлению соответствующих документов.
 5. Налоговое законодательство устанавливает последовательность, сроки и порядок осуществления отдельных мероприятий налогового контроля, а также возможные формы и методы его проведения. При этом нарушение указанного порядка, сроков и условий проведения мероприятий налогового контроля может повлечь правовые последствия в виде отмены принятых по результатам контроля решений налоговых органов либо применения мер ответственности к лицам, не исполняющим свои процессуальные обязанности надлежащим образом (например, взыскание штрафа по ст. 129 НК РФ за дачу заведомо ложного заключения или перевода и др.).

¹ Понятие мероприятий налогового контроля будет дано далее.

² Бахрах Д. Н. Административное право России: Учебник для вузов. М.: НОРМА, 2000. С. 303.

6. В рамках кодифицированного акта — Налогового кодекса можно выделить целую систему процессуальных правовых норм. Очевидно, что налоговый контроль вряд ли можно рассматривать с позиции процедуры, а не процесса, поскольку процедурное производство не имеет своим результатом применение принудительных мер; как правило, не содержит обязательного требования о правовой оценке поведения лица и в большинстве случаев имеет характер делопроизводства.¹

Учитывая изложенные аргументы, весьма перспективным, на наш взгляд, является утверждение И. И. Кучерова, О. Ю. Судакова и И. А. Орешкина о том, что «нормы, регулирующие контрольную деятельность в сфере налогообложения, формируют процесс, в значительной степени отличающийся от административного».² Действительно, налоговый процесс не следует отождествлять с частью административного процесса поскольку его специфика в значительной мере определяется тем, что наличие налогового процесса призвано обеспечить в конечном счете реализацию тех общественных отношений (прежде всего имущественных), которые складываются между государством и обязанными лицами (налогоплательщиками, плательщиками сборов и др.) по поводу осуществления налоговых изъятий в бюджетную систему. Таким образом, в налоговом праве уже сложились предпосылки к выделению налогового процесса в качестве самостоятельной правовой категории. Однако, на наш взгляд, данный вопрос еще требует детального самостоятельного исследования. Тем не менее об окончательном оформлении налогового процесса как самостоятельного института подотрасли налогового права уже заявляют некоторые авторы. Например, В. Н. Иванова считает, что «специфика налогово-правовых отношений позволяет... говорить о налоговом процессе в широком смысле слова, понимая под этим все процессуальные отношения, связанные с обеспечением права государства на часть имущества налогоплательщика в виде налогового платежа в соответствующий бюджет, и в узком, традиционном, понимая под налоговым процессом только те налогово-процессуальные правоотношения, кото-

¹ Козлов Ю. М. // Административное право: Учебник / Под ред. Ю. М. Козлова, Л. Л. Попова. М.: Юристъ, 2000. С. 393.

² Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 93.

рые связаны с производством по налоговому нарушению. ...Налоговый процесс в традиционном понимании включает налоговую юрисдикцию, которая имеет как общие черты, так и ряд отличий от административной и уголовной юрисдикции».¹ Другая точка зрения, предложенная Ф. Х. Банхаевой, отражает скорее экономический поход к пониманию категории налогового процесса, нежели правовой: «налоговый процесс — это регламентируемая нормами права часть бюджетного процесса, представляющая собой деятельность органов государственной власти, органов местного управления и участников налогового процесса по определению концепции формирования, структуры и объема государственных доходов, корректировке действующей системы налогов и сборов, содержания объектов налогообложения, состава налоговой базы и размеров налоговых ставок, утверждению налогового законодательства, разработке и исполнению планов налоговых поступлений в бюджет и внебюджетные фонды, а также по контролю за их исполнением и соблюдением налогового законодательства».²

По нашему мнению, **налоговый процесс** можно определить как *урегулированную процессуальными налоговыми нормами деятельность государственных уполномоченных органов, направленную на формирование налоговых доходов бюджетов (внебюджетных фондов) и обеспечение надлежащего поведения лиц по исполнению ими своих обязанностей как участников налоговых отношений, состоящую в исследовании обстоятельств и решении индивидуально-конкретных дел в сфере налогообложения.*

Существование налогового процесса в рамках налогового права предполагает наличие в его структуре относительно обособленных составляющих — налоговых производств. Вопрос о видах налоговых производств является чрезвычайно сложным и неисследованным. Следует заметить, что в юридической литературе в понятие «налоговое производство» вкладывается различный правовой смысл. Так, с точки зрения авторов учебного пособия «Налоги и налоговое право», налоговое производство представляет собой установленную законодательством совокупность приемов, способов и методик, определяющих

¹ Иванова В. Н. Соотношение правовых категорий «налоговый процесс» и «налоговое производство» и особенности их реализации в Налоговом кодексе РФ // Юрист. 2001. № 2. С. 67.

² Банхаева Ф. Х. Концептуальные положения налогового процесса // Налоговый вестник. 1999. № 12. С. 36–37.

порядок исполнения юридических обязательств налогоплательщиков и иных лиц по исчислению и уплате (внесению) налога в бюджет или внебюджетный фонд, т. е. это установленный налоговым законодательством порядок исполнения налогового обязательства.¹ Такой подход не имеет отношения к традиционному пониманию юридического процесса или производства, поскольку концепция авторов предполагает рассмотрение налогового производства как совокупности способов, применяемых самими налогоплательщиками для исполнения своих налоговых обязанностей.

Другой подход, более близкий к классическому пониманию юридического производства, предложен И. И. Кучеровым, О. Ю. Судаковым и И. А. Орешкиным, которые определяют налоговое производство как установленный актами законодательства о налогах и сборах процессуальный порядок деятельности органов налогового администрирования, других контролирующих и правоохранительных органов во взаимоотношениях с физическими и юридическими лицами по поводу исполнения ими налоговых или агентских обязанностей.² Однако указанные авторы не рассматривают налоговое производство как составную часть налогового процесса. Скорее наоборот, они делят налоговое производство на несколько относительно самостоятельных производств.³ Заметим, что еще в советское время был решен вопрос о соотношении категорий административного процесса и административного производства. В настоящее время устоявшейся точкой зрения в этом вопросе является та, согласно которой «процесс» и «производство» соотносятся как общее и особенное: производство — часть процесса, а процесс есть система производств.⁴

Таким образом, налоговое производство как часть налогового процесса — это урегулированный нормами налогового законодательства

¹ Налоги и налоговое право: Учебное пособие/Под ред. А. В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1997. С. 262.

² Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 95.

³ Там же. С. 95–96.

⁴ Сорокин В. Д. Семь лекций по административному праву. Административный процесс и административно-процессуальное право. СПб.: Изд. Юридического института, 1998. С. 30; Бахрах Д. Н. Административное право России: Учебник для вузов. М.: НОРМА, 2000. С. 307

порядок совершения процессуальных действий уполномоченными государственными органами, обеспечивающий законное и объективное установление оснований для осуществления налоговых изъятий и разрешение индивидуальных дел организаций и физических лиц в отдельных сферах налоговых отношений, объединенных общностью своего содержания. Придерживаясь уже ставшего традиционным для административного права вышеуказанного положения о том, что процесс есть система производств, охарактеризуем отдельные налоговые производства, которые могут быть признаны самостоятельными составляющими налогового процесса.

Несомненно, что основными составляющими налогового процесса будут являться налоговый контроль и производство по привлечению к ответственности за совершение налоговых правонарушений, которое представляет собой юрисдикционную составляющую налогового процесса. Спорным представляется вопрос о включении в состав налогового процесса производства по рассмотрению жалоб налогоплательщиков и иных обязанных лиц. Несмотря на регламентацию этого производства Налоговым кодексом РФ, по существу оно носит характер административного производства и не обладает какими-либо специфическими налоговыми признаками, за исключением существа обжалуемых действий и решений. Поэтому имеет право на существование и такая точка зрения, которая включает данное производство в единое производство по административно-правовым жалобам и спорам. На наш взгляд, не подлежит включению в состав налогового процесса процедура принятия законодательных актов, регулирующих вопросы налогообложения, поскольку такая деятельность относится к законодательному процессу, а не к налоговому. Вряд ли можно утверждать и то, что порядок добровольного исполнения налогоплательщиками, налоговыми агентами или иными лицами своих налоговых обязанностей можно включать в состав налогового процесса, поскольку в этом случае отсутствует главный субъект процесса — уполномоченный орган. Что же касается принудительного порядка взыскания налоговой задолженности и принудительного обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов (имеется в виду только приостановление операций по счетам и арест имущества), то, по нашему мнению, такая регламентированная налоговыми нормами и осуществляемая в установленном порядке деятельность уполномоченных государственных органов, наряду с налоговым контролем, может быть включена в состав налогового процесса в качестве самостоятельного производства.

Таким образом, можно предложить следующую интерпретацию состава налогового процесса¹ (см. схему № 1):

Налоговый процесс = производство по принудительному исполнению и обеспечению обязанности по уплате налогов и сборов² + производство по изменению срока исполнения обязанности по уплате налога (сбора, пени) + производство по учету налогоплательщиков + контрольное налоговое производство + производство по делам о налоговых правонарушениях.

В литературе существует понимание налогового контроля в широком и в узком смысле. *В широком смысле* налоговый контроль охватывает как осуществление учета налогоплательщиков, так и проведение всех видов мероприятий налогового контроля. *В узком смысле* под налоговым контролем понимают лишь проведение налоговых проверок. По нашему мнению, налоговый контроль также можно рассматривать как деятельность государственных уполномоченных органов (налоговых и таможенных органов), осуществляемую в рамках двух налоговых производств.

Налоговый контроль = производство по учету налогоплательщиков + контрольное налоговое производство.³

Таким образом, проведенный выше анализ показывает, что контрольные налоговые правоотношения, складывающиеся в рамках

¹ И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин также выделяют несколько самостоятельных производств (см.: Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 96). Однако, на наш взгляд, ряд из них нуждаются в уточнении, а производство по рассмотрению жалоб организаций и физических лиц на действия (бездействие) налоговых органов имеет явно выраженную административную природу и, несмотря на ст. 2 НК РФ, вряд ли может быть признано, что оно осуществляется именно в рамках налоговых отношений. Скорее всего, производство по жалобам налогоплательщиков или налоговых агентов является разновидностью общего административного производства по жалобам граждан и организаций, выделяемого в составе административного процесса.

² Охватывает деятельность уполномоченных органов по принудительному взысканию недоимок и пеней, а также по применению таких способов обеспечения, как начисление пеней, приостановление операций по счетам и арест имущества.

³ О контрольно-процессуальном производстве см.: Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С. 78.

ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВОЙ МЕХАНИЗМ УПРАВЛЕНИЯ
в сфере налогообложения, включающий правовое регулирование,
организацию, обеспечение, деятельность уполномоченных органов
системы органов и др.

НАЛОГОВЫЙ ПРОЦЕСС

Производство по принуди-
тельному исполнению
и обеспечению обязанности
по уплате налогов и сборов

Производство по изменению
срока исполнения обязанности
по уплате налога (сбора, пени)

Производство по делам
о налоговых правонарушениях

Производство
по учету
налогоплательщиков

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

Контрольное налоговое
производство

Схема 1. Состав налогового процесса

налогового процесса, приобретают процессуальную форму, которая трактуется как «совокупность однородных процедурных требований, предъявляемых к действиям участников процесса и направленных на достижение определенного материально-правового результата»¹ или как «система процессуальных норм, закрепляющих совокупность требований, предъявляемых к действиям участников процесса, соблюдение которых способствует принятию эффективных властных актов и их исполнению».² Более того, в контрольных налоговых правоотно-

¹ Юридическая процессуальная форма: теория и практика. М.: Юридическая литература, 1976. С. 13.

² Бахрах Д. Н. Административное право России: Учебник для вузов. М.: НОРМА, 2000. С. 304.

шениях можно выделить признаки, отличающие их от материальных (имущественных)¹ и характерные для классических процессуальных правоотношений.²

1. *По своему назначению* контрольные налоговые правоотношения являются производными, вторичными по отношению к налоговым правоотношениям материального (имущественного) характера, связанным с исполнением основной налоговой обязанности по уплате налогов и сборов. Контрольные налоговые правоотношения призваны обеспечить надлежащую реализацию материально-правовых (имущественных) налоговых отношений. «Любая материально-правовая норма нуждается в процессуальных формах своего опосредования; для того чтобы быть регулятором общественных отношений, любая материально-правовая норма должна быть подключена к такому регулированию соответствующим процедурно-процессуальным предписанием».³
2. *По особенностям возникновения* контрольные налоговые правоотношения характеризуются тем, что в отличие от имущественных налоговых отношений они возникают на основе юридических фактов — действий публичного характера, т. е. они, как правило, порождаются деятельностью публичных субъектов или действиями лиц, претендующих на защиту своих прав. При этом последовательность действий лиц, а следовательно, процесс развития, изменения и прекращения контрольных налоговых правоотношений установлен нормами кодифицированного акта — Налогового кодекса. То есть в структуре налогового

¹ О разделении налоговых отношений на организационно-имущественные (материальные) отношения и организационные отношения (отношения, носящие процессуальный характер) см.: *Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А.* Налоговое право России: Учебник. М.: Юристъ, 2001. С. 30–32.

² В качестве критериев, отличающих особенности контрольных налоговых отношений как процессуальных, нами были использованы критерии, предложенные В. Д. Сорокиным для исследования отличительных особенностей административно-процессуальных отношений. См.: *Сорокин В. Д.* Административно-процессуальное право. М.: Юридическая литература, 1972. С. 99–103; *Сорокин В. Д.* Семь лекций по административному праву. Административный процесс и административно-процессуальное право. СПб.: Изд. Юридического института, 1998. С. 71–74.

³ *Галаган И. А.* Процессуальные нормы и отношения в советском праве (в «непроцессуальных отраслях»). Воронеж: Изд. ВГУ, 1985. С. 14.

права в настоящее время существует целый комплекс процессуальных норм, наличие которых является необходимым условием возникновения контрольного налогового правоотношения как процессуального. Помимо этого обязательной предпосылкой для возникновения контрольных налоговых правоотношений является существование имущественных налоговых правоотношений, которые, в свою очередь, возникают при наличии соответствующих материальных налоговых норм. Следовательно, процессуальные налоговые правоотношения возникают только при одновременном наличии материальных и процессуальных налоговых норм.

Во временном отношении значительная часть контрольных налоговых правоотношений возникает после исполнения лицами своих налоговых обязанностей, в том числе обязанности по уплате налога или сбора. То есть имущественные налоговые правоотношения, связанные в первую очередь с уплатой налогов за определенный налоговый период, к моменту возникновения контрольных налоговых правоотношений, как правило, уже завершены, поскольку к моменту начала налоговой проверки налоговая обязанность за определенный налоговый период будет либо исполнена надлежащим образом, либо нет. При этом установление в ходе процессуальных налоговых правоотношений фактов ненадлежащего исполнения налоговой обязанности повлечет возникновение новых имущественных правоотношений по доплате (или возврату) сумм налога за прошедшие периоды.

Однако необходимо заметить, что отношения по постановке организаций или индивидуальных предпринимателей на учет обычно предшествуют отношениям, связанным с уплатой налогов, и порождаются подачей соответствующего заявления обязанным лицом. Тем не менее в данном случае процессуальные правоотношения по учету налогоплательщиков обеспечивают материальные правоотношения, связанные с предоставлением достоверной информации о налогоплательщике и формированием информационной базы в виде Единого государственного реестра налогоплательщиков. Кроме того, в соответствии с Налоговым кодексом (п. 10 ст. 83 НК РФ) налоговые органы, несмотря на заявительный характер такого учета, обязаны самостоятельно принимать меры к постановке лиц на учет, что

предполагает активные действия, прежде всего со стороны налоговых органов.

3. Особенности регулирования, вызванные спецификой налоговых процессуальных норм, отражаются в том, что движению и развитию контрольных налоговых правоотношений свойствен многостадийный характер, они могут изменяться от стадии к стадии в зависимости от характера действий участвующих в них лиц.
4. Контрольные налоговые правоотношения отличаются по своей структуре и кругу субъектов, участвующих в них. Как уже отмечалось выше, круг субъектов контрольных налоговых правоотношений значительно шире, чем круг субъектов имущественных налоговых правоотношений. Это объясняется тем, что в контрольных налоговых правоотношениях помимо всех субъектов имущественных правоотношений участвуют лица, не имеющие собственного имущественного интереса, такие как свидетели, переводчики, эксперты, органы и организации, предоставляющие необходимую информацию (ст. 85 и 86² НК РФ) и др., исполняющие фактически вспомогательные функции в ходе проведения налогового контроля. Участие указанных лиц в контрольных налоговых правоотношениях значительно усложняет структуру этих отношений, порождая наряду с основным контрольным налоговым правоотношением вспомогательное правоотношение с участием свидетелей, переводчиков или других лиц.

И. А. Галаган в свое время справедливо указывал, что «если говорить о подлинной законности в сфере правоприменительной деятельности, то немыслимо себе представить, чтобы одна ее сторона — ее материальное содержание — регламентировалась законом, а другая — процедурно-процессуальные формы ее осуществления — нет... Процедурно-процессуальные нормы, регламентирующие правоприменительную деятельность во всех без исключения отраслях советского права, и являются не переменным элементом ее законности».¹ Именно поэтому детальная регламентация Налоговым кодексом порядка осуществления контрольной деятельности налоговыми или таможенными органами призвана в большей степени гарантировать права противоположной «обязанной» стороны контрольных налоговых правоотношений.

¹ Галаган И. А. Процессуальные нормы и отношения в советском праве (в «непроцессуальных отраслях»). Воронеж: Изд. ВГУ, 1985. С. 18.

Таким образом, контрольные налоговые правоотношения есть правоотношения процессуального характера, обеспечивающие надлежащую реализацию имущественных (материальных) налоговых правоотношений.

В правовой науке процессуальные отношения обычно делят на *регулятивные* и *охранительные* процессуальные отношения. Как отмечал Н. Н. Вопленко, «контрольная деятельность своеобразна тем, что она совмещает в себе некоторые черты как разрешительно-распорядительного, так и юрисдикционного способа и может выступать в форме регулятивных и охранительных правоотношений».¹ Большинство налоговых контрольных правоотношений носит регулятивный характер, например отношения, складывающиеся в процессе проведения налоговых проверок, которые при обнаружении налогового правонарушения перерастают в охранительные отношения, связанные с возбуждением дела о налоговом правонарушении.

Согласно общей теории права, контрольное налоговое правоотношение, как и любое другое правоотношение, состоит из следующих элементов:

- а) субъекты;
- б) содержание;
- в) объект;
- г) юридические факты.

Субъектов контрольного налогового правоотношения можно разделить на две основные группы: *контролирующие субъекты*, т. е. налоговые или таможенные 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. Помимо этих двух основных групп субъектов существует еще одна группа лиц, участвующих в контрольных налоговых правоотношениях, которую можно обозначить в качестве *вспомогательных, или факультативных, субъектов* (таких, как свидетели, переводчики, эксперты, понятые, органы, предоставляющие необходимую информацию, и др.).

¹ Вопленко Н. Н. Основные способы применения советского права // Актуальные проблемы юридического процесса в общенародном государстве. Ярославль, 1980. С. 35

Государство для реализации своего участия во всех видах налоговых отношений наделяет организованные им специальные органы полномочиями властного характера в отношении «обязанных» субъектов. При этом среди государственных органов, являющихся носителями публичного интереса («уполномоченных» субъектов налоговых отношений), можно выделить:¹

- 1) органы, формирующие публичный интерес государства в сфере налогообложения (органы законодательной власти и органы исполнительной власти общей компетенции);
- 2) органы, реализующие публичный интерес государства в сфере налогообложения (органы исполнительной власти специальной компетенции — налоговые органы, таможенные органы, финансовые органы, органы государственных внебюджетных фондов).

В настоящее время контрольными полномочиями в сфере налогообложения наделены только налоговые и таможенные органы.² Таким образом, *контролирующими субъектами* в контрольных налоговых отношениях являются налоговые и таможенные органы, реализующие публичный интерес государства в сфере контроля за надлежащим исполнением своих обязанностей контролируруемыми субъектами.

Правовой статус другой стороны налоговых отношений — «обязанных» субъектов — определяется прежде всего характером возложенных на соответствующих лиц публичных обязанностей. Согласно этому критерию, среди «обязанных» субъектов можно выделить:³

- 1) лиц, исполняющих основную налоговую обязанность, — налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты, их представители и замещающие их в установленных случаях лица (ликвидационные комиссии, опекуны (по ст. 51 НК РФ) и др.), а также иные лица, на которых возлагается налоговая обязанность;
- 2) лица, которые, исполняя возложенные на них публичные обязанности, обеспечивают публичный интерес государства в сфере налогообложения — кредитные организации, иные обязанные органы и уполномоченные лица (ст. 85 и ст. 86² НК РФ).

¹ Шевелева Н. А. // Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России: Учебник. М.: Юристъ, 2001. С. 34.

² Об органах государственных внебюджетных фондов и финансовых органах см. § 2.1 «Субъекты налогового контроля».

³ Ногина О. А. // Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России: Учебник. М.: Юристъ, 2001. С. 66.

Следовательно, *контролируемыми субъектами* являются налогоплательщики и плательщики сборов, а также налоговые агенты, банки и другие лица, на которых законодательством возложены обязанности в сфере налогообложения. Интересно отметить, что при определенных случаях в зависимости от специального налогового статуса контролируемые субъекты в одних контрольных правоотношениях могут стать вспомогательными субъектами в других контрольных правоотношениях (например, в случае проведения проверки в отношении индивидуального предпринимателя, выступающего в качестве свидетеля в ходе проведения налоговой проверки организации).

Для характеристики контрольных налоговых правоотношений особенно важное значение имеет тот факт, что обязанная сторона — контролируемый субъект — находится лишь в функциональной зависимости от властного субъекта — контролирующего органа и организационно ему не подчинена.¹ Это обстоятельство позволяет отграничить непосредственно контрольные налоговые правоотношения от контрольных правоотношений административного характера, возникающих между вышестоящими и нижестоящими налоговыми органами. Так, например, в ходе проведения вышестоящими налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов в целях контроля за деятельностью нижестоящих налоговых органов, уже проводивших налоговую проверку конкретного налогоплательщика, между вышестоящими и нижестоящими налоговыми органами складываются отношения по осуществлению ведомственного контроля в системе налоговых органов, а между вышестоящим налоговым органом и налогоплательщиком — отношения по осуществлению налогового контроля. В этом случае одновременно будут осуществляться различные виды контроля: с одной стороны, в отношении налогоплательщика, а с другой — в отношении нижестоящего налогового органа.

Круг контролируемых субъектов не определяется законодателем в зависимости от организационно-правовой формы, вида деятельности или в зависимости от какого-либо иного критерия. Не устанавливается и возрастных ограничений для физических лиц при осуществлении в отношении них контрольных действий, которые в принципе могут быть проведены и без личного присутствия налогоплательщика, на

¹ Шевелева Н. А. // Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России: Учебник. М.: Юристъ, 2001. С. 16.

основании имеющихся у налоговых органов документов и информации с последующим уведомлением налогоплательщика о результатах контрольных действий.¹ В идеальном варианте, поскольку налоговое законодательство устанавливает необходимость постановки на учет всех организаций и физических лиц независимо от наличия у последних обязанностей по уплате налогов и сборов, потенциальными субъектами отношений по осуществлению учета становятся все юридические и физические лица.

Для субъектов контрольных налоговых правоотношений устанавливаются права и обязанности (для контролируемых субъектов), полномочия (для контролирующих субъектов), порядок и сроки совершения соответствующих действий.² Поскольку контрольные налоговые правоотношения затрагивают интересы контролируемых субъектов, являющихся не только организациями, но и физическими лицами, надлежащее осуществление налогового контроля в настоящее время приобретает особую социальную значимость.

Как уже отмечалось, среди субъектов контрольного налогового правоотношения можно выделить таких, которые играют фактически вспомогательную роль и своими действиями способствуют возникновению и развитию других контрольных налоговых отношений. Такими субъектами являются прежде всего органы, организации и лица, обязанные представлять в налоговые органы информацию, необходимую для осуществления налогового контроля (ст. 85, 86² НК РФ). Помимо этого, кроме обязательных субъектов контрольного налогового правоотношения, между которыми существует корреспондирующая связь, можно выделить таких *вспомогательных (факультативных) субъектов*, чьи процессуальные действия служат лишь средствами доказывания (свидетели, эксперты и др.).³ Таким образом, основная группа субъектов (контролирующих и контролируемых), так же как и группа вспомогательных (факультативных) субъектов, имеет свой установленный налоговым законодательством процессуальный статус.

¹ Кстати, подобная процедура производится при контроле за крупными расходами граждан, когда заполнение специальной декларации является промежуточным результатом контрольной деятельности.

² Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С. 121.

³ Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С. 121.

Содержание контрольного налогового правоотношения всегда определяется комплексом прав и обязанностей субъектов данного правоотношения.¹ При этом в контрольном налоговом правоотношении базовым является положение, когда праву уполномоченной стороны (контролирующего субъекта) проверять соблюдение своевременности, правильности и полноты уплаты налогов и сборов и выполнения иных установленных налоговым законодательством обязанностей корреспондирует обязанность другой стороны (подконтрольного субъекта) создавать необходимые условия для осуществления контрольной деятельности и выполнять требования уполномоченного органа. В свою очередь, контролируемый субъект вправе требовать от уполномоченного органа, чтобы последний осуществлял свою контрольную деятельность в рамках законодательно установленных полномочий с соблюдением законодательно установленного порядка и сроков контрольно-процессуальной деятельности. В данном контексте можно выделить контрольные полномочия контролирующих субъектов и корреспондирующие им права, обязанности и ответственность контролируемых субъектов.²

В. М. Горшенев и И. Б. Шахов все полномочия контролирующего субъекта разделяют на четыре группы,³ замечая, что «наряду с общими чертами, предопределяемыми единой сущностью функции

¹ О содержании правовых отношений существуют различные точки зрения. Будем придерживаться данной позиции, изложенной в целом ряде научных трудов. См., например: Толстой Ю. К. К теории правоотношения. Л.: Изд. ЛГУ, 1959. С. 23; Сорокин В. Д. Административно-процессуальное право. М.: Юридическая литература, 1972. С. 104; Бабаев В. К. Теория государства и права: Учебник/Под ред. В. К. Бабаева. М.: Юристъ, 1999. С. 423.

² Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С. 123; Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000. С. 139.

³ Во-первых, полномочия на совершение контроля по своей инициативе, в любое время в пределах своей компетенции; во-вторых, полномочия давать в случае необходимости соответствующим органам и должностным лицам указания обязательного характера по устранению вскрытых нарушений и их последствий; в-третьих, полномочия по привлечению к ответственности виновных должностных лиц; в-четвертых, полномочия по выработке рекомендаций превентивного характера. См. Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С. 123.

контроля, полномочия субъектов контроля имеют и отличия, вытекающие из природы самого субъекта и вида контрольного производства».¹ Полномочия налоговых или таможенных органов, формы и методы налогового контроля, согласно ст. 1 НК РФ, устанавливаются самим Налоговым кодексом. Следует заметить, что контрольные полномочия налоговых органов составляют лишь часть, хотя и значительную, полного объема их полномочий в сфере налогообложения. Специфика налогового контроля накладывает весьма существенные особенности на содержание контрольных налоговых отношений в целом, и на характер полномочий налоговых органов в частности. Необходимо помнить о том, что контрольных налоговых отношений не может быть между субъектами, находящимися в организационном соподчинении, т. е. между вышестоящими и нижестоящими налоговыми органами, а также между уполномоченными государственными органами (налоговыми, таможенными, финансовыми и др.) по обмену информацией.² Соответственно, контрольными будут являться только те полномочия налоговых или таможенных органов, которые предоставлены этим органам в отношении лиц, имеющих налоговые обязанности. В отличие от таможенных органов, которые имеют ограниченный спектр контрольных полномочий в сфере налогообложения, налоговые органы обладают полным объемом властных полномочий в налоговых отношениях. Контрольные полномочия налоговых органов можно подразделить на следующие группы:

- 1) *полномочия по осуществлению учета налогоплательщиков*, например, право требовать от налогоплательщика (или его представителя) предоставления всех документов, предусмотренных Налоговым кодексом для предъявления в налоговые органы при постановке на учет; право требовать от государственных органов, осуществляющих регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, места жительства физических лиц, актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним, предоставления в налоговые органы соответствующих сведений в установленные Налоговым кодексом сроки и т. д.;

¹ См. Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С. 123.

² Подобные отношения в науке административного права определяют как горизонтальные административно-правовые отношения.

- 2) *полномочия по назначению и проведению мероприятий налогового контроля* включают в себя право на проведение налоговых проверок в порядке, установленном Налоговым кодексом; право осмотра (обследования) любых используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий; право на проведение инвентаризации имущества налогоплательщика; право на проведение выемки документов и предметов при проведении налоговых проверок; право на назначение и проведение экспертизы в ходе налоговых проверок; право на создание и установление налоговых постов в порядке, установленном Налоговым кодексом, и другие права, реализуемые в ходе конкретных мероприятий налогового контроля;
- 3) *полномочия по истребованию необходимых для проведения мероприятий налогового контроля документов и информации* включают право требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по установленным формам, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания или перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов; право требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, а также исполнение инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов сумм налогов и пеней; право истребовать у лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика и др.
- 4) *полномочия по вызову и привлечению лиц к участию в мероприятиях налогового контроля* включают следующие права: вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием или перечислением) ими налогов (сборов) либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими налогового законодательства; привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов, переводчиков и

понятых; вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля и др.

- 5) *полномочия по выдаче разрешений и осуществлению комплекса контрольных мероприятий в рамках контрольных налоговых режимов, например полномочия по выдаче разрешений на учреждение лицами акцизных складов и осуществление комплекса контрольных мероприятий по соблюдению режима налогового склада (ст. 196, 197 НК РФ).*
- 6) *полномочия требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений налогового законодательства и контролировать исполнение указанных требований.*
- 7) *полномочия по определению сумм налогов, подлежащих внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды), расчетным путем на основании имеющейся у налоговых органов информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках.*

Заметим, что ряд полномочий налоговых органов может быть реализованы только путем принятия решения руководителем или заместителем налогового органа, объективируемым в документе установленной формы, например право на проведение выездных налоговых проверок, право выемки документов и предметов и т. д.

Налоговые органы обладают также широкими полномочиями по привлечению лиц к ответственности за совершение налоговых или административных правонарушений. Однако данные полномочия реализуются не в рамках налогового контроля, а в ходе осуществления соответствующего вида производства по делу о нарушении законодательства о налогах и сборах. Кроме того, налоговые органы обладают полномочиями по применению принудительных мер, обеспечивающих исполнение обязанности по уплате налога, таких как приостановление операций по счетам или проведение ареста имущества. Данные полномочия могут быть реализованы как за рамками проведения контрольных мероприятий, так и в ходе их осуществления. Например, направить в банк решение о приостановлении операций по счетам налоговый орган может как в ходе налоговой проверки при выявлении факта непредставления налоговой декларации в налоговый орган в

течение 2 недель по истечении установленного срока, так и после проведения налоговой проверки при выставлении на счет налогоплательщика инкассового поручения.

По результатам своей контрольной деятельности нижестоящие налоговые органы предоставляют отчеты вышестоящим налоговым органам, которые, в свою очередь, обобщают практику работы налоговых органов, вносят предложения по совершенствованию законодательства и подзаконных нормативных актов, разрабатывают методические рекомендации по применению законодательных норм и т. д. Эти полномочия налоговых органов реализуются в рамках административных правоотношений в ходе их функционирования как самостоятельного государственного органа.

Что касается прав и обязанностей контролируемых субъектов, то в контрольных налоговых правоотношениях они урегулированы более детально, нежели в других видах контрольных правоотношений. Указанное обстоятельство объясняется прежде всего тем, что в сфере налогообложения законодатель стремится максимально соблюсти баланс имущественных интересов между налогоплательщиками и государством при уплате налоговых платежей и установить определенные гарантии от чрезмерного вмешательства контролирующих органов в деятельность проверяемых лиц, что достигается приданием процессуальной формы контрольным налоговым правоотношениям.

Контролируемые субъекты — налогоплательщики, плательщики сборов или налоговые агенты — имеют следующие права: требовать от должностных лиц уполномоченных органов (налоговых, таможенных органов) проведения налоговых проверок с периодичностью и в порядке, установленными Налоговым кодексом; не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие налоговому законодательству; присутствовать при проведении мероприятий налогового контроля налоговыми и таможенными органами в ходе выездных налоговых проверок; получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налога; представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также возражения по актам проведенных налоговых проверок; обжаловать неправомерные действия и решения налоговых органов и их должностных лиц и др. Кроме того, налогоплательщики имеют целый комплекс прав при

осуществлении конкретных мероприятий налогового контроля (глава 14 НК РФ) таких, например, как право участия в проведении осмотра документов и предметов (ст. 92 НК РФ), выемки документов и предметов (ст. 94 НК РФ), права при производстве экспертизы (заявить отвод эксперту, просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц, ставить дополнительные вопросы и др. — ст. 95 НК РФ) и другие права.

Помимо прав на контролируемых субъектов возложен целый комплекс обязанностей, исполнение которых призвано обеспечить эффективность осуществления контрольных действий налоговыми органами, например обязанность вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения; представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность по тем налогам, которые они обязаны уплачивать; обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы, произведенные расходы и уплаченные (удержанные) налоги; становиться на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ; представлять налоговым органам, должностным лицам этих органов в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, необходимую информацию и документы; выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений налогового законодательства, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей и т. д. Исполнение налогоплательщиком большинства своих обязанностей в сфере налогового контроля обеспечено возможностью применения мер ответственности за совершение налоговых правонарушений, а также способов обеспечения исполнения обязанностей (гл. 11 НК РФ).

«Вспомогательные» субъекты контрольных налоговых правоотношений, которые своими действиями обеспечивают соблюдение принципов объективности, законности, достоверности, обоснованности результатов и последовательности проведения контрольных действий, также имеют права и обязанности в рамках контрольных налоговых правоотношений. Так, например, *свидетели* обязаны давать показания об обстоятельствах, имеющих значение для осуществления налогового контроля, но в то же время имеют право отказаться от дачи показаний по основаниям, предусмотренным законодательством РФ; *эксперты* обязаны давать заклю-

чения в письменной форме от своего имени, при этом они вправе знакомиться с материалами проверки, заявлять ходатайства, отказаться от дачи заключения и т. д.; *понятые* обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии, при этом они вправе делать замечания по поводу произведенных действий и т. д. За ненадлежащее исполнение свидетелями, экспертами, переводчиками, специалистами своих обязанностей или за отказ в исполнении возложенных обязанностей указанные лица могут быть привлечены к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Согласно приведенному выше обоснованию, контрольные налоговые правоотношения являются процессуальными 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. Традиционно в юридической литературе объектом процессуального правоотношения признается материальное правоотношение, ради обеспечения которого и складывается процессуальное правоотношение.¹ При этом материальное правоотношение реализуется посредством совершения лицами определенных действий. Теория права исходит из того, что объект правоотношения — это то, на что направлены субъективные права и юридические обязанности субъектов.² Придерживаясь подобного подхода, применительно к сфере налоговых правоотношений можно установить, что *объектом контрольного налогового правоотношения* является непосредственная деятельность (действия или бездействие) проверяемой организации или физического лица, связанная с уплатой налогов и сборов, а также исполнением иных обязанностей в сфере имущественных или организационных налоговых отношений. В некоторых случаях объектом контрольного налогового правоотношения будут являться даже не действия лиц, а скорее результат поведения участников имущественных налоговых отношений, достигнутый в определенный временной период. Аналогичной

¹ См., например: Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С. 127.

² См., например: Бабаев В. К. Теория государства и права: Учебник/Под ред. В. К. Бабаева. М.: Юристъ, 1999. С. 425.

позиции придерживается М. В. Кустова, которая справедливо полагает, что «особая направленность собственно организационных отношений влияет на специфику их объекта. Таким объектом становится поведение субъектов, направленное на обеспечение установленного порядка управления в сфере налогообложения... При этом в качестве объекта указанных правоотношений можно рассматривать, в частности, поведение плательщика, направленное на соблюдение установленных требований к заполнению деклараций и иных налоговых документов».¹ Например, налоговыми органами в ходе реализации мероприятий налогового контроля устанавливается: правильность ведения обязанными лицами бухгалтерского учета доходов, расходов, объектов налогообложения; правильность исчисления сумм налогов и сборов; своевременность уплаты сумм налогов и сборов; правильность ведения банковских операций, связанных с уплатой налогов и сборов; выявление обстоятельств, способствующих совершению нарушений налогового законодательства и т. д.

В конечном итоге контрольное налоговое правоотношение направлено на обеспечение надлежащего поведения контролируемого субъекта по исполнению им своих обязанностей в сфере налогообложения, а при обнаружении отклонений в деятельности контролируемого субъекта — в том числе на осуществление правового воздействия со стороны контролирующих органов с целью приведения деятельности контролируемого субъекта в соответствие с предписаниями правовых норм.

Основой движения и развития процессуальных налоговых отношений, вызывающих их возникновение, изменение или прекращение, являются *юридические факты*. Как отмечали В. Д. Сорокин,² а также В. М. Горшенев и И. Б. Шахов, «роль своеобразного юридического факта при возникновении контрольно-процессуального правоотношения выполняет соответствующее материальное правоотношение... Одной из особенностей юридических фактов контрольного правоотношения является, в частности, то, что в их совокупности, т. е. в юридическом составе, определяющее значение приобретают такие

¹ Кустова М. В. // Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России: Учебник. М.: Юристъ, 2001. С. 31.

² Сорокин В. Д. Семь лекций по административному праву. Административный процесс и административно-процессуальное право. СПб.: Изд. Юридического института, 1998. С. 71–72.

факты, которые формируются в материальных правоотношениях. Именно они передают юридическую энергию нормы материального права в динамику контрольного производства».¹

Существование имущественного (материального) налогового правоотношения в качестве юридического факта тем не менее не отрицает наличие иных юридических фактов. В. Д. Сорокин указывал, в частности, на то, что материальные правоотношения имеют значение для возникновения процессуальных отношений, а действия и события — для его развития, изменения и прекращения.² В налоговых контрольных правоотношениях как в отношениях процессуального характера наиболее значимым видом юридических фактов, вызывающих именно развитие и движение этих правоотношений, являются юридические действия, охватывающие юридические поступки и юридические акты. Поскольку в налоговом праве широко распространён заявительный порядок осуществления налогоплательщиками или налоговыми агентами своих прав и обязанностей (например, осуществление возврата излишне уплаченных сумм налогов или постановка на учет в налоговых органах), то возникновение контрольных налоговых правоотношений во многих случаях связано с осуществлением действий со стороны обязанных лиц, таких, например, как подача налоговых деклараций, расчетов авансовых платежей, заявлений о постановке на учет, заявлений о ликвидации организации, направление в налоговый орган сведений о регистрации сделки с недвижимым имуществом и др. С другой стороны, контрольно-процессуальные налоговые отношения могут быть инициированы действиями и актами налоговых органов, такими, например, как назначение выездной налоговой проверки, вызов лица в налоговый орган для дачи пояснений, направление требования о представлении документов и т. д.

Кроме юридических фактов в виде действий значительную роль для существования контрольных налоговых правоотношений имеют юридические факты-события, такие как сроки, которые выступают одним из элементов фактического состава, поскольку срок всегда

¹ Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С. 129.

² Сорокин В. Д. Семь лекций по административному праву. Административный процесс и административно-процессуальное право. СПб.: Изд. Юридического института, 1998. С. 72.

взаимосвязан с развитием конкретной ситуации. Так, истечение срока, установленного для проведения выездной налоговой проверки, прекращает соответствующие контрольные налоговые правоотношения. В ряде случаев возникновение и прекращение контрольных налоговых правоотношений может быть связано с необходимостью существования *фактического состава*, т. е. совокупности нескольких юридических фактов. Например, для проведения контроля за расходами физического лица необходимо, во-первых, приобретение физическим лицом имущества, расходы на покупку которого подлежат контролю налоговым органом; во-вторых, получение налоговым органом сведений о совершении сделки с соответствующим имуществом или о ее регистрации от уполномоченного регистрирующего органа.

Таким образом, под **контрольным налоговым правоотношением** следует понимать *урегулированное нормами налогового права общественное отношение, имеющее процессуальную форму и возникающее в ходе осуществления государственными уполномоченными органами контрольной деятельности в сфере налогообложения с целью обеспечения исполнения организациями и физическими лицами своих налоговых обязанностей.*

Контрольные налоговые правоотношения приводят в действие правовой механизм налогового контроля, обеспечивая таким образом защиту публичного интереса государства в сфере налогообложения.

§ 1.3. Принципы налогового контроля

Как правило, рассмотрение вопроса о принципах начинается с определения буквального значения термина «принцип», под которым понимается основа, первоначало, руководящая идея, исходное положение какого-либо явления, науки, теории, деятельности. Принцип есть научное или нравственное начало, основание, правило, основа, от которой не отступают.¹ «В принципе заключена такая основополагающая идея, которая представляет собой наивысшую концентрацию мудрости и практики, это синтез мысли и опыта».²

Правовой принцип концентрирует в себе общеобязательное для всех требование, оформляющее базовую идею какого-либо явления. При

¹ Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка. Т. 3. М.: Русский язык, 1980. С. 431.

² Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С. 73.

этом свойство общеобязательности он приобретает лишь тогда, когда происходит его юридическое закрепление в нормативных актах, т. е. когда принцип приобретает правовой характер.¹ Главное назначение правового принципа состоит в том, что он определяет базовое направление и создает основу для последующей конкретизации содержания всеобщего правила в соответствующих нормах права. Кроме того, принципы выступают в качестве средств устранения пробелов и противоречий в праве, а также играют важную роль при разрешении возникающих споров, выступая в качестве своеобразных правовых ориентиров. В ряде случаев принципы, закрепленные нормативно, могут служить гарантией прав тех или иных субъектов. «Под правовыми принципами понимаются руководящие положения права, исходные направления, его основные начала, определяющие совокупность всей системы, отрасли или института права».² В настоящее время характерным является то, что правовые принципы налогообложения находят свое развитие в практике Конституционного суда РФ.

На наш взгляд, принципы налогового контроля необходимо рассматривать в системной взаимосвязи нескольких групп принципов. Наличие нескольких различных групп принципов контрольной деятельности отмечали в свое время Е. В. Шорина, В. М. Горшенев, А. В. Брызгалин и другие авторы. В силу того что настоящая работа посвящена исследованию правовой сущности налогового контроля, очевидно, что для характеристики его принципов будут иметь решающее значение выработанные теоретической наукой общеправовые принципы, принципы контроля и специально-правовые принципы налогового права. При этом каждая из указанных групп принципов является совокупностью взаимосвязанных между собой основных положений, имеющих конкретное смысловое содержание.

В советское время при исследовании теоретических проблем контрольной деятельности особое внимание уделялось ее принципам, определение которых, однако, давалось с учетом господствующей в то время коммунистической идеологии. В частности, В. М. Горшенев и И. Б. Шахов акцентировали внимание на идеологической составляющей понятия принципа контроля: «под принципом контрольно-процессуальной деятельности следует понимать основополагающую

¹ Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С. 74.

² Налоги и налоговое право: Учебное пособие/Под ред. А. В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1997. С. 133.

идею, которая концентрирует в себе классово-политические интересы советского народа, выступает как общеобязательное, непререкаемое требование и выполняет функцию общенормативного ориентира».¹ Е. В. Шорина определяла принципы контроля как «научно разработанные и апробированные практикой политические, организационные и правовые основы организации контроля, которые обеспечивают его эффективность».² Очевидно, что сегодня в условиях полной деидеологизации государства и общества на первый план выходит понимание принципа контроля как общенормативного ориентира, основы контрольной деятельности уполномоченных органов. В настоящее время свое правовое оформление принципы контрольной деятельности находят в различных нормативных актах, например в ст. 3 федерального закона от 8 августа 2001 г. № 134-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)».

В сфере налогообложения благодаря практике Конституционного суда РФ и принятию Налогового кодекса РФ также сложилась система принципов. Как совершенно справедливо утверждает А. Н. Козырин, «принципы права как основные начала нормативного регулирования являются своего рода камертоном всего последующего нормотворчества. Они гарантируют непрерывность, последовательность законодательного процесса, обеспечивают взаимосвязь налогового права и налогового законодательства, адаптируют налоговое нормотворчество к особенностям традиционного правосознания населения».³ Г. А. Гаджиев и С. Г. Пепеляев, в свою очередь, развивая учение о принципах налогового права, указывают, что «принципы налогообложения и сборов содержат наиболее общие конституционные начала и в то же время развивают эти начала, наделяя их конкретным смыслом и содержанием».⁴ Кроме того, эти авторы подчеркивают значение принципов налогового права для законодательной, правоприменительной и судебной практики. «Законодательным органам основные принципы, во-первых,

¹ Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С. 74.

² Шорина Е. В. Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР. М.: Наука, 1981. С. 61.

³ Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993. С. 77.

⁴ Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного суда Российской Федерации. М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. С. 186.

задают направления нормотворчества: в законах эти принципы должны развиваться и конкретизироваться. Во-вторых, основные принципы выступают критериями оценки законодательных актов. Положения закона, не соответствующие основным принципам налогообложения, должны признаваться неконституционными и не подлежащими применению. Судебные инстанции используют основные принципы налогообложения и сборов при разрешении споров, возникающих из-за пробелов в законодательстве. Поскольку Конституция РФ является актом прямого действия, то predeterminedенные ею принципы налогообложения могут быть непосредственным основанием судебного решения. Основные принципы налогообложения являются «эталон» при рассмотрении вопроса о применении подзаконного акта, его оценки как соответствующего Конституции и закону».¹

Учитывая изложенное, **принципы налогового контроля** можно определить как *базовые правовые положения, определяющие организацию и эффективное осуществление налогового контроля, которыми должны руководствоваться субъекты налогового контроля при осуществлении ими контрольных мероприятий в сфере налогообложения.*

Проанализируем основные принципы налогового контроля.

Универсальные общеправовые принципы,² пронизывая всю правовую систему России, естественно присущи налоговому праву в целом и правовому институту налогового контроля, в частности. Такими *общеправовыми принципами*, характерными для налогового контроля являются:³

1. Принцип законности

В общем плане принцип законности подразумевает строгое соблюдение предписаний законодательных актов и основанных на них

¹ Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного суда Российской Федерации. М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. С. 192.

² Иногда данные принципы называют общепризнанными, всеобщими или конституционными принципами права.

³ Карташов В. Н. Теория государства и права: Учебник/Под ред. В. К. Бабаева. М.: Юристъ, 1999. С. 231; Налоговое расследование: Экспериментальный учебник для юридических и экономических вузов и факультетов/Под общ. ред. Ю. Ф. Кваши. М.: Юристъ, 2000. С. 65–70; Комарова Т. Л. Органы налоговой службы в механизме российского государства: Учебное пособие. СПб.: Изд. Юридического института. 2000. С. 27–49.

предписаний иных правовых актов.¹ В налоговом праве данный принцип проявляется прежде всего в установлении, введении и взимании налогов и сборов исключительно на основании законодательных актов и актов местного самоуправления, принятых соответствующими представительными органами, а также в том, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, установленные в ином порядке, чем это определено Налоговым кодексом РФ (ст. 3 и 12 НК РФ).

Кроме того, все лица, участвующие в налоговых отношениях, обязаны исполнять предписания налогового законодательства. Например, ст. 32 НК РФ в качестве одной из обязанностей налоговых органов устанавливает обязанность по соблюдению законодательства о налогах и сборах, а ст. 21 НК РФ предоставляет налогоплательщикам право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие Налоговому кодексу и иным федеральным законам, и требовать соблюдения предписаний законодательных норм.

В рамках налогового контроля принцип законности проявляется, в частности, в том, что, согласно ст. 1 НК РФ, полномочия налоговых и таможенных органов, а также формы и методы налогового контроля устанавливаются исключительно Налоговым кодексом РФ. Кроме того, на налоговые органы возлагается обязанность осуществлять контроль за соблюдением налогового законодательства и принятых в соответствии с ним нормативных актов (ст. 32 НК РФ).

2. Принцип юридического равенства

Обычно данный принцип проявляется в равенстве всех лиц перед законом и судом независимо от пола, возраста, национальности, имущественного положения и т. д.; в равенстве всех форм собственности; в равноправии сторон в судебном процессе и т. д.

В сфере налогообложения принцип юридического равенства отражается в том, что налоги и сборы не могут иметь дискриминационного характера и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев (ст. 3 НК РФ). Не допускается установление дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капи-

¹ *Карташов В. Н.* Теория государства и права: Учебник/Под ред. В. К. Бабаева. М.: Юрист, 1999. С. 231.

тала (за исключением таможенных пошлин), а также в зависимости от того, кто является налогоплательщиком или покупателем (заказчиком, отправителем) товаров, работ или услуг (ст. 353 НК РФ).

Следуя принципу юридического равенства, при принятии нормативных актов, регулирующих порядок осуществления налогового контроля, не могут устанавливаться какие-либо специальные условия осуществления контрольных мероприятий (например, более продолжительные сроки налоговых проверок или более частое проведение проверок и т. д.) в зависимости от таких оснований, как форма собственности, организационно-правовая форма организации, гражданство индивидуального предпринимателя и т. д.

3. Принцип соблюдения прав человека и гражданина

Конституция РФ провозгласила, что человек, его права и свободы являются высшей ценностью и должны соблюдаться всеми государственными органами и организациями. Данный общеправовой принцип в сфере налогообложения трансформируется в целый ряд специально-правовых принципов.¹ При осуществлении налогового контроля данный принцип проявляется, например, в том, что при проведении налоговых проверок доступ должностных лиц налоговых органов в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом или на основании судебного решения не допускается (ст. 91 НК РФ). Кроме того, на должностных лиц налоговых органов возлагается обязанность корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам и их представителям, не унижать их честь и достоинство (ст. 33 НК РФ).

4. Принцип гласности

Принцип гласности означает открытую и доступную для всех организаций и граждан деятельность государственных органов, а также возможность получения информации.

В сфере налогообложения принцип гласности реализуется, в частности, при официальном опубликовании сведений о действующих на территории России налогах и сборах (ст. 16 НК РФ); при исполнении

¹ См., например, основные принципы налогообложения и сборов, обеспечивающие реализацию и соблюдение основных прав и свобод налогоплательщиков, перечисленные Г. А. Гаджиевым и С. Г. Пепеляевым в книге: *Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного суда Российской Федерации*. М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. С. 195–196.

налоговыми органами своих обязанностей по информированию налогоплательщиков о действиях налоговых органов, по даче разъяснений о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов (ст. 32 НК РФ). В ходе налогового контроля налоговые органы не только информируют налогоплательщиков о проведении мероприятий налогового контроля (например, таких как прием налоговых деклараций и т. д.),¹ но и обеспечивают открытый доступ налогоплательщиков к информации, не являющейся налоговой тайной.

5. Принцип ответственности

Принцип ответственности заключается в том, что к лицу, совершившему правонарушение, применяются меры юридической ответственности. Естественно, что данный принцип является основополагающим для института ответственности за совершение налоговых правонарушений. Однако при осуществлении контрольной деятельности он также имеет значение, поскольку именно в ходе налогового контроля происходит установление и документальная фиксация фактов правонарушений в документах налогового контроля. Кроме того, в законодательных актах, например в главе 3 закона РФ от 21 марта 1991 г. № 944-1 «О налоговых органах Российской Федерации»² устанавливается ответственность налоговых органов и их должностных лиц.³

6. Принцип защиты прав

Защита прав субъектов гарантируется на любом этапе развития налоговых отношений, в том числе и при проведении мероприятий налогового контроля. Контролируемые субъекты могут обжаловать действия и акты налоговых органов на любой стадии осуществления контрольной деятельности. Принцип защиты прав проверяемой организации или физического лица в ходе осуществления налогового контроля предполагает также право соответствующего субъекта не исполнять неправомерные требования должностных лиц уполномоченных органов.

¹ См., например, письмо МНС РФ от 17 апреля 2001 г. «Об информировании налогоплательщиков о декларационной кампании 2001 года».

² ВВС. 1991. № 15. Ст. 492.

³ Ответственность органов государственного контроля и их должностных лиц закрепляется в качестве принципа в федеральном законе от 8 августа 2001 г. № 134-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)».

Кроме общеправовых принципов налоговому контролю присущи принципы, которые традиционно выделяются авторами при рассмотрении контрольной деятельности как особого вида управленческой деятельности. Однако необходимо разграничить принципы контрольной деятельности, характерные при осуществлении налогового контроля, и принципы организации налоговых органов как органов контроля, которые вряд ли можно отнести к принципам налогового контроля. Принципы организации налоговых органов,¹ такие как централизм, сочетание единоначалия и коллегиальности, равнодоступность к службе в налоговых органах и т. д., относятся к принципам организации государственных органов, т. е. имеют административно-правовую природу. Что же касается налогового контроля, то для него будут характерны следующие принципы контроля.²

1. Принцип независимости

Лимская декларация руководящих принципов контроля устанавливает, что контрольные органы могут выполнять возложенные задачи объективно и эффективно только в том случае, когда они независимы от проверяемых ими организаций и защищены от постороннего влияния. Хотя государственные органы не могут быть абсолютно независимы, так как они являются частью государства в целом, высший контрольный орган должен иметь функциональную и организационную независимость, необходимую для выполнения возложенных на него задач.

В настоящее время налоговые органы РФ представляют собой организованную государством единую централизованную систему контрольных органов, объединенную в самостоятельное федеральное министерство, призванную реализовывать интересы государства в сфере налогообложения и независимую от каких-либо организаций или физических лиц. Налоговые органы имеют определенную нормативными актами внутреннюю организационную и территориальную структуру, финансовую основу, компетенцию, законодательно уста-

¹ См., например: Комарова Т. Л. Органы налоговой службы в механизме российского государства: Учебное пособие. СПб.: Изд. Юридического института, 2000. С. 27–49.

² Ряд принципов определен в ст. 3 федерального закона от 8 августа 2001 г. № 134-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)», а также в Лимской декларации руководящих принципов контроля, принятой X Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ).

новленные методы и формы деятельности и т. д., что позволяет им работать с высокой степенью автономности.

Основой принципа независимости служит то, что не существует налогового контроля там, где присутствует какая-либо организационная соподчиненность, т. е. налогоплательщики и иные обязанные лица находятся лишь в функциональной зависимости от властного субъекта и организационно ему не подчинены.¹ Принцип независимости проявляется также в том, что не допускается непосредственное получение (очевидно, имеется в виду перечисление на счет соответствующего органа) органами государственного контроля отчислений от сумм, взысканных в результате мероприятий налогового контроля.²

2. Принцип планомерности

Принцип планомерности подразумевает, что любая контрольная деятельность, для которой характерно ее поэтапное осуществление, всегда должна быть тщательно подготовлена, а конкретные действия по проведению контроля должны быть соотнесены с временными рамками их осуществления. Принцип планирования мероприятий налогового контроля предполагает проведение предварительной подготовки и составление графика проведения мероприятий налогового контроля, а также определение очередности проведения налоговых проверок в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей. Следование данному принципу призвано упорядочить деятельность налоговых (или таможенных) органов.

3. Принцип регулярности (систематичности) контроля

Согласно данному принципу, контрольная деятельность носит цикличный характер и отдельные ее действия повторяются через определенные промежутки времени.

Принцип регулярности действительно очень ярко проявляется при проведении налогового контроля. Более того, в определенных случаях законодательно установлены периоды времени для проведения мероприятий налогового контроля. Так, камеральные налоговые проверки могут проводиться ежемесячно, ежеквартально или ежегодно в зависи-

¹ Кустова М. В. // Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России: Учебник. М.: Юрист, 2001. С. 16.

² См. ст. 3 федерального закона от 8 августа 2001 г. № 134-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)».

мости от срока, установленного законодательством для предоставления налоговых деклараций, промежуточных расчетов или иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

4. Принцип объективности и достоверности

Объективность и достоверность подразумевают, что проведение контроля должно исключать какую-либо предвзятость со стороны уполномоченных органов, а факты, выявленные в ходе контроля, должны являться результатом тщательно проведенной проверки, исключать фактические неточности, должны быть подтверждены соответствующими документами и обеспечивать полноту выводов о действиях проверяемых лиц.

Принцип объективности и достоверности результатов налогового контроля предполагает, что решение руководителя уполномоченного органа должно соответствовать фактически существующим обстоятельствам, выявленным в ходе проведения мероприятий налогового контроля, и содержать вывод о соответствии или несоответствии налоговому законодательству совершенных налогоплательщиком деяний.

5. Принцип документального оформления результатов контроля

Данный принцип предполагает, что в ходе осуществления контрольной деятельности все обнаруженные факты, события и действия фиксируются в документах установленных видов и форм (актах, протоколах, справках и т. д.). К документальному оформлению результатов налогового контроля законодательством предъявляются особые требования по соблюдению установленной формы и обязательному указанию соответствующих реквизитов.¹ Надлежащее оформление документов налогового контроля создает основу для последующей реализации налоговыми органами своих полномочий по применению мер ответственности к виновным лицам за совершение ими налоговых или административных правонарушений.

6. Принцип взаимодействия и обмена информацией с другими государственными органами

Как правило, для реализации результатов контрольной деятельности, особенно в тех случаях, когда выявлены нарушения законодательства, контролирующим органам необходимо обращаться к другим госу-

¹ Подробнее о документах налогового контроля см. § 2.4. главы 2.

дарственным органам, которые имеют соответствующие полномочия по применению мер ответственности. Кроме того, контрольная информация имеет важное значение для законодательных и исполнительных органов для совершенствования правового регулирования.

Налоговые органы имеют довольно широкие полномочия по привлечению нарушителей к ответственности за совершение налоговых или административных правонарушений. Но при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушений налогового законодательства, содержащих признаки преступления, налоговые органы обязаны направить материалы налоговых проверок в органы налоговой полиции для решения вопроса о возбуждении уголовного дела (п. 3 ст. 32 НК РФ). В настоящее время принцип взаимодействия налоговых органов с другими уполномоченными органами, такими как органы налоговой полиции, государственные внебюджетные фонды, органы федерального казначейства, таможенные органы и др. (ст. 82 НК РФ), заключается не столько в передаче сведений о совершении нарушений, сколько в аккумулировании в налоговых органах информации о налогоплательщиках, налоговых агентах, банках и других обязанных лицах, необходимой для осуществления налоговыми органами своих функций. Так, например, в настоящее время установлены правила обмена информацией между налоговыми органами и органами федерального казначейства,¹ между налоговыми и таможенными органами,² предусматривающие передачу налоговым органам, например, данных грузовых таможенных деклараций и паспортов сделок (импорт, экспорт); данных об участниках внешнеэкономической деятельности, о перемещении физическими лицами через таможенную границу Российской Федерации иностранной валюты и т. д. Наличие такой информации в налоговых органах позволяет сделать налоговый контроль более действенным, оперативным и эффективным. Конечно, обмен информацией между

¹ Порядок обмена информацией между территориальными органами федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации в ходе исполнения федерального бюджета по доходам и налоговыми органами, утвержденный Приказом Минфина РФ от 21 февраля 2001 г. и Приказом МНС РФ от 21 февраля 2001 г.

² Соглашение Министерства Российской Федерации по налогам и сборам и Государственного таможенного комитета Российской Федерации по взаимному информационному обмену, утвержденное 8 июня 2000 г.

уполномоченными органами должен осуществляться с соблюдением режима налоговой тайны (ст. 102 НК РФ).

Принцип обмена информацией всегда носит двусторонний или многосторонний характер. Так, при предоставлении со стороны налоговых органов информации о выявлении сумм излишне уплаченных налогов органы федерального казначейства, в свою очередь, на основе решений налоговых органов совершают действия по возврату соответствующих излишне уплаченных сумм в рамках исполнения бюджетов по доходам.

Рассмотренные выше общеправовые принципы и принципы контрольной деятельности не исчерпывают систему принципов налогового контроля, поскольку специфику сферы налогообложения отражают специально-правовые принципы налогового права, которые оказывают доминирующее влияние на содержание налогового контроля. Специалисты в области налогового права по-разному предлагают классифицировать специальные принципы налогообложения. А. Н. Козырин, в частности, утверждает, что «важнейшие принципы налогового права можно подразделить на юридические, социально-экономические и технические. Первые составляют основу процессуальной части налогового права, вторые определяют характер материальных норм, третьи устанавливают основу технического исполнения налоговых операций».¹ Аналогичный подход предлагают авторы учебного пособия «Налоги и налоговое право», выделяя экономические принципы налогообложения (определенности, удобства, экономии и т. д.), юридические принципы налогообложения (принципы налогового права — равного налогового бремени, установления налогов только законами и др.) и организационные принципы налоговой системы (принципы единства, подвижности, стабильности, исчерпывающего перечня налогов и множественности налогов).² Вслед за ними И. И. Кучеров предлагает рассматривать принципы организации и функционирования налоговой системы (единство; разграничение полномочий налогооблагающих субъектов; справедливость налогообложения; достаточность налогообложения; стабильность налоговой системы; удобность налогообложения) и принципы (основные

¹ Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993. С. 77.

² Налоги и налоговое право: Учебное пособие/Под ред. А. В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1997. С. 66.

начала) налогового права (всеобщность налогообложения; податное равенство; экономическая обоснованность налогов и сборов; определенность налогов и сборов; конституционность налогообложения; законность установления налогов и сборов).¹ Г. В. Петрова придерживается совершенно других признаков классификации принципов налогообложения. Она считает, что «основополагающие принципы налогового права можно разделить на две группы: первая — принципы, определяющие основы налоговой политики и налоговых отношений между федерацией и ее субъектами; вторая — принципы, определяющие основы поведения и правовой статус участников налоговых отношений».² По нашему мнению, в наиболее систематизированном виде принципы налогообложения изложены Г. А. Гаджиевым и С. Г. Пепеляевым, которые выделяют, в свою очередь, три группы принципов.³

1. *Принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основ конституционного строя* (принцип публичной цели взимания налогов и сборов, приоритета финансовой цели взимания налогов и сборов, ограничения специализации налогов и сборов, принцип установления, изменения и отмены налогов и сборов законами, установления налогов в должной процедуре, ограничения форм налогового законодательства).
2. *Принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основных прав и свобод налогоплательщиков* (принцип юридического равенства налогов и сборов, всеобщности налогообложения, равного налогового бремени, соразмерности налогообложения конституционно значимым целям ограничения прав и свобод).
3. *Принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение начал российского федерализма* (принцип единства налоговой политики, единства системы налогов, разделения налоговых полномочий).

Таким образом, научное обоснование системы специально-правовых принципов налогообложения, а также их закрепление в Налоговом

¹ Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 2001. С. 53, 67.

² Петрова Г. В. Налоговое право. М.: Издательская группа НОРМА-ИНФРА-М, 1998. С. 20–21.

³ Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного суда Российской Федерации. М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. С. 193–197.

кодексе РФ приводят к возможности установления следующих принципов налогового контроля в дополнение к уже рассмотренным выше.

1. Принцип всеобщности налогового контроля

Поскольку провозглашен принцип всеобщности налогообложения, постольку предполагается, что ни одна организация или физическое лицо не могут быть освобождены налоговыми органами от проведения в отношении них мероприятий налогового контроля, начиная с проведения учета юридических и физических лиц. Наличие у налогоплательщика налоговых льгот тем не менее не освобождает его от обязательной постановки на учет в налоговых органах.

2. Принцип единства налогового контроля

Принцип единства налоговой политики и системы налогов предполагает единообразное осуществление налогового контроля (в том числе учета налогоплательщиков) на всей территории РФ, существование единого реестра налогоплательщиков на территории РФ, присвоение налогоплательщику единого по всем видам налогов и на всей территории РФ идентификационного номера налогоплательщика (ИНН), единства форм, методов и порядка проведения налогового контроля, применяемых на всей территории России.

3. Принцип территориальности налогового контроля

Принцип территориальности выражается в том, что в большинстве случаев взаимоотношения налогоплательщика по поводу осуществления мероприятий налогового контроля возникают именно с тем налоговым органом, в котором он состоит на учете (предоставление налоговой отчетности, документов, обращения налогоплательщика о разъяснении налогового законодательства, проведение налоговых проверок и т. д.).

4. Принцип ограничения сферы налогового контроля только вопросами исполнения обязанностей лиц, предусмотренных налоговым законодательством¹

Действующее в настоящее время законодательство предоставляет налоговым органам полномочия по осуществлению контроля не толь-

¹ В федеральном законе от 8 августа 2001 г. № 134-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)» подобный принцип интерпретируется следующим образом: соответствие предмета проводимого мероприятия по контролю компетенции органа государственного контроля (надзора).

ко в сфере налоговых отношений, но и в сфере административно-правовых и валютных отношений. Соответственно, налоговый контроль следует отличать от административно-правового или валютного контроля, возможность проведения которого предусмотрена законодательством.¹

Указанный нами принцип, в частности, находит проявление в том, что при осуществлении мероприятий налогового контроля налоговые органы не вправе требовать у обязанных лиц (налогоплательщиков, налоговых агентов и др.) документы, не связанные с исполнением ими обязанностей, установленных налоговым законодательством.

5. Презумпция добросовестности налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов и иных обязанных лиц²

При проведении контрольных мероприятий налоговые органы должны исходить из презумпции добросовестности проверяемого ими лица и надлежащего исполнения им своих обязанностей. Согласно ст. 3 НК РФ, в случае наличия противоречий или неясности налогового законодательства все сомнения, касающиеся оценки действий налогоплательщика, должны толковаться в его пользу. При обнаружении совершенных лицом нарушений налоговые органы должны проанализировать причины такого поведения лица и дать соответствующую юридическую оценку его деяниям. Обратим внимание и на то обстоятельство, что руководитель налогового органа вправе вынести решение об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности (ст. 101 НК РФ).

6. Принцип соблюдения налоговой тайны

Налоговое законодательство устанавливает требование соблюдения специального режима доступа к сведениям о налогоплательщике, полученным должностными лицами уполномоченных контрольных органов. Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органом государственного внебюджетного фонда, таможенным органом или органом налоговой полиции сведения о налогоплательщике, за

¹ См., например, ст. 1 закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // ВВС. 1991. № 15. Ст. 492.

² На наш взгляд, включение указанной презумпции в систему принципов налогового контроля вполне соответствует установлениям ст. 3 федерального закона от 8 августа 2001 г. № 134-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)», которая воспринимает презумпцию в качестве принципа.

исключением сведений, определенных в ст. 102 НК РФ. Налоговая тайна не подлежит разглашению должностными лицами уполномоченных органов, привлекаемыми специалистами, экспертами, переводчиками за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом. Утрата документов, содержащих сведения, составляющие налоговую тайну, либо разглашение таких сведений, а также использование должностными лицами сведений, содержащихся в реестре, в ущерб интересам налогоплательщиков влечет ответственность, в том числе уголовную.¹

Кроме того, налоговое законодательство не допускает сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции РФ, Налогового кодекса, федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности, адвокатскую тайну, аудиторскую тайну.

7. Принцип возмещения ущерба, причиненного в результате неправомερных действий при проведении налогового контроля

Как правило, в большинстве отраслей законодательства закрепляется положение о необходимости возмещения убытков, причиненных неправомерными действиями лица. Аналогичные нормы содержит и налоговое законодательство. Так, при проведении налогового контроля не допускается причинение ущерба проверяемой организации или физическому лицу (ст. 103 НК РФ). Убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход) (ст. 35 и 103 НК РФ). За причинение убытков налоговые органы и их должностные лица несут ответственность, предусмотренную федеральными законами. Однако необходимо учитывать, что убытки, причиненные налогоплательщику,

¹ См. ст. 1 федерального закона от 7 августа 2001 г. № 121-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем»» (Российская газета. 2001. 9 августа), предусматривающую изложение ст. 183 УК РФ в новой редакции и устанавливающую уголовное наказание за незаконные получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну.

налоговому агенту или их представителям правомерными действиями должностных лиц налоговых органов возмещению не подлежат, за исключением законодательно определенных случаев.

Помимо перечисленных выше для налогового контроля характерны некоторые *принципы процессуальной деятельности*, такие как принцип участия представителя обязанного лица при осуществлении мероприятий налогового контроля или принцип обеспечения права лица на переводчика.

Интересно отметить, что учету налогоплательщиков как составной части налогового контроля кроме принципов налогового контроля присущи и свои специфические принципы, такие, например, как принцип множественности учета, предполагающий постановку на учет организаций и физических лиц по разным основаниям в разных налоговых органах.

§ 1.4. Направления налогового контроля

Необходимо признать, что большинство исследователей проблем финансового контроля, как правило, не выделяют направлений контроля либо вместо направлений определяют задачи и функции контроля,¹ устанавливаемые в ряде случаев нормативно. В то же время те авторы, которые все-таки рассматривают направления контроля, отождествляют их с основными видами контроля. Так, А. С. Наринский и Н. Г. Гаджиев под направлениями контроля понимают признанные большинством ученых в качестве видов государственный финансовый контроль, внутрихозяйственный контроль, правовой контроль (контроль правоохранительных органов) и независимый аудиторский контроль.²

По нашему мнению, под **направлениями налогового контроля** можно понимать *относительно обособленные в структуре налогового*

¹ См., например: Шохин С. О., Воронина Л. И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России: Научно-методическое пособие. М., 1997. С. 15–16; Шохин С. О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. М.: Финансы и статистика, 1999. С. 177.

² Наринский А. С., Гаджиев Н. Г. Контроль в условиях рыночной экономики. М.: Финансы и статистика, 1994. С. 11–12.

контроля сферы контрольной деятельности, охватывающие однородные по своему содержанию действия налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и иных лиц по исполнению возложенных на них обязанностей в сфере налогообложения. Вполне вероятно, что в будущем совокупность правовых норм, регулирующих деятельность налоговых (таможенных) органов в рамках некоторых из направлений налогового контроля (таких, например, как учет организаций и физических лиц, налоговый контроль за соответствием крупных расходов физических лиц их доходам и др.), составят правовые субинституты в структуре налогового контроля как правового института налогового права.

Учитывая, что налоговое право достаточно динамично развивается, в настоящее время с известной степенью условности можно выделить следующие направления налогового контроля:

1. Учет организаций и физических лиц.
2. Налоговый контроль за своевременностью уплаты налогов и сборов.
3. Налоговый контроль за правильностью исчисления и полнотой уплаты сумм налогов и сборов, за надлежащим учетом доходов, расходов и объектов налогообложения.
4. Налоговый контроль за законностью использования налоговых льгот.
5. Налоговый контроль за своевременностью и правильностью удержания сумм налогов налоговыми агентами.
6. Налоговый контроль за соответствием крупных расходов физических лиц их доходам.
7. Налоговый контроль за своевременным перечислением налоговых платежей и исполнением платежных поручений налогоплательщиков и инкассовых поручений налоговых органов в кредитных организациях.
8. Налоговый контроль за правомерностью возмещения сумм косвенных налогов из бюджета.
9. Организация и контроль за соблюдением налоговых режимов (таких, как налоговый склад).

Глава 2

Элементы и виды налогового контроля

Налоговый контроль как деятельность уполномоченных органов может быть структурирован и представлен в виде неразрывно связанных между собой и составляющих единое целое элементов, урегулированных правовым образом. Согласно положениям теории систем, объединение элементов в единое целое означает, что система элементов приобретает свойства более высокого порядка, нежели простое сложение свойств ее компонентов. Тем не менее изучение свойств отдельных составляющих систему компонентов и взаимосвязей между ними позволяет дать наиболее развернутую характеристику системы, а в нашем исследовании — налогового контроля.

Одним из первых элементы контроля выделил Э. А. Вознесенский, который, в частности, указывал, что «функционирование контрольных органов предполагает наличие комплекса условий организационного и методического порядка: определение субъектов и объектов контроля, границ контрольной деятельности, прав и обязанностей контрольных органов, периодичности контроля, методики проверки, взаимной координации работы органов контроля и т. д. ...Весь перечисленный комплекс условий должен подлежать соответствующей правовой регламентации контрольной деятельности органов государственного управления».¹ В дальнейшем некоторые исследователи также обращались к изучению элементов финансового контроля.²

¹ Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР. М.: Юридическая литература, 1973. С. 25.

² Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2000. С. 103–109; Шохин С. О., Воронина Л. И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России. Научно-методическое пособие. М., 1997. С. 8–11; Родионова В. М., Шлейников В. И. Финансовый контроль: Учебник. М.: ИД ФБК-Пресс, 2002. С. 19.

В настоящее время выделяют различные элементы контроля. На наш взгляд, для характеристики налогового контроля из всей совокупности его элементов наиболее значимыми, законодательно установленными элементами являются следующие:

- 1) субъекты налогового контроля;
- 2) объект и предмет налогового контроля;
- 3) формы, методы и мероприятия налогового контроля;
- 4) документы налогового контроля;
- 5) этапы и порядок проведения налогового контроля.

Для того чтобы в полной мере оценить специфические особенности налогового контроля, дадим краткую характеристику каждому из перечисленных выше элементов.

§ 2.1. Субъекты налогового контроля

Государство, как обязательный субъект налоговых правоотношений, опосредует свое участие в данных правоотношениях через осуществление полномочий специальными государственными органами. В силу того что формирование доходной части бюджетов должно осуществляться регулярно и постоянно в течение всего финансового года за счет, прежде всего, налоговых платежей, а также в связи с тем, что отношения, возникающие при уплате налогов и сборов, связаны с экономической деятельностью организаций и физических лиц и носят в достаточной мере специфический характер, такому масштабному государству, как Российская Федерация, потребовалось создание единой системы государственных органов, специализирующейся исключительно на осуществлении оперативного и систематического контроля в сфере налогообложения. В настоящее время субъектами налогового контроля являются специализированные государственные органы, которым в соответствии с налоговым законодательством предоставлены полномочия по проведению мероприятий налогового контроля в отношении организаций и физических лиц.

Налоговый кодекс в числе участников налоговых отношений (ст. 9 НК РФ) упоминает различные государственные органы: финансовые, налоговые, таможенные органы, органы налоговой полиции, органы государственных внебюджетных фондов. Однако только налоговым и таможенным органам предоставляются полномочия по осуществле-

нию контрольной деятельности в сфере налогообложения, которые и являются в настоящее время субъектами налогового контроля. Вряд ли можно признать обоснованным подход ряда авторов, которые чрезвычайно широко определяют состав субъектов налогового контроля, предлагая под органами налогового администрирования (налоговой администрацией) понимать государственные органы, которые наделены *какими-либо* властными полномочиями в сфере налогообложения, за исключением тех, которые осуществляют сугубо правоохранительную функцию.¹ Такая концепция нашла отражение в работах И. И. Кучерова и И. А. Орешкина, которые включают в число субъектов налогового контроля помимо налоговых и таможенных органов финансовые органы, органы государственных внебюджетных фондов, а также органы, наделенные отдельными полномочиями по проведению проверок налогоплательщиков, такие как Счетная палата, Министерство финансов РФ, Федеральная служба налоговой полиции РФ (далее — ФСНП), органы прокуратуры и другие государственные органы.² Кроме того, И. И. Кучеров и И. А. Орешкин включают в систему органов налогового контроля даже негосударственные организации (например, банки),³ что в принципе противоречит общепризнанному утверждению о том, что налоговый контроль является одним из видов (направлений) *государственного* финансового контроля, которого придерживаются сами авторы.⁴ Подобное широкое понимание круга субъектов налогового контроля обосновывается тем, что указанные органы имеют отдельные полномочия в сфере налогообложения по проведению проверок. Однако при таком обосновании абсолютно игнорируется характер тех правоотношений, в рамках которых реализуются указанные авторами властные полномочия. Естественно, что без учета

¹ Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «ЮрИнфоР», 2001. С. 48; Орешкин И. А. Субъекты налогового контроля и их взаимодействие//Финансовое право. 2001. № 1. С. 39.

² Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 2001. С. 187; Орешкин И. А. Субъекты налогового контроля и их взаимодействие//Финансовое право. 2001. № 1. С. 39–42.

³ Орешкин И. А. Субъекты налогового контроля и их взаимодействие//Финансовое право. 2001. № 1. С. 39, 41.

⁴ Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 2001. С. 186.

вида правовых отношений (налоговых, административных, бюджетных и т. д.), возникающих в процессе контрольной деятельности Счетной палаты, Минфина и т. д., все указанные И. И. Кучеровым и И. А. Орешкиным органы «попадают» в состав субъектов налогового контроля. По нашему мнению, указанные государственные органы если и осуществляют проверки налогоплательщиков (например, ФСНП), то осуществляют их не в рамках налоговых, а в рамках правоохранительных отношений при проведении следствия или дознания или в процессе реализации других видов правовых отношений (например, отношений по обязательному социальному страхованию; бюджетных или административных отношений) и т. д. В налоговых отношениях субъектами контроля, наделенными от имени государства властными полномочиями по осуществлению мероприятий налогового контроля, выступают в настоящее время только налоговые и таможенные органы.¹

Основным субъектом налогового контроля являются налоговые органы, которые имеют всеобъемлющие контрольные полномочия в сфере налогообложения на территории Российской Федерации. Необходимо иметь в виду, что налоговые органы осуществляют не только налоговый контроль, но и другие виды контроля. В частности, не относится к налоговому контролю контроль вышестоящих налоговых органов за деятельностью нижестоящих налоговых органов, который по своей сути является ведомственным административным контролем в системе налоговых органов. Министерство РФ по налогам и сборам (в дальнейшем — МНС РФ) как главный распорядитель и его подразделения как распорядители бюджетных средств осуществляют согласно ст. 266 и 269 БК РФ финансовый контроль в сфере использования и распределения бюджетных средств, который также не относится к налоговому контролю.

Важное значение для характеристики субъектов налогового контроля имеет организация их деятельности и предоставленные им властные полномочия. В настоящее время налоговыми органами России являются Министерство Российской Федерации по налогам и сборам и его территориальные подразделения. Полномочия и правовой статус налоговых органов устанавливаются федеральным законом о налоговых орга-

¹ Ст. 82, 87¹ НК РФ, ст. 9 федерального закона от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» // Российская газета. 2000. 10 августа.

нах и Налоговым кодексом РФ, который не предусматривает возможности существования каких-либо других налоговых органов, кроме МНС РФ. В связи с этим никакие другие государственные и муниципальные органы не могут признаваться налоговыми органами Российской Федерации, в том числе и муниципальная налоговая служба.¹

Правовой статус налоговых органов характеризуется тем, что налоговые органы являются автономной частью государственного аппарата; имеют определенную нормативными актами внутреннюю функциональную структуру, территориальную организацию, законодательно установленные методы и формы своей деятельности, компетенцию и т. д.

Налоговые органы Российской Федерации — это организованная государством единая система контрольных органов за соблюдением правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд налогов и других обязательных платежей, а также за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами, плательщиками сборов и другими лицами надлежащего исполнения своих обязанностей, установленных налоговым законодательством.²

Единая централизованная система налоговых органов состоит из:³

- 1) федерального органа исполнительной власти — Министерства РФ по налогам и сборам;
- 2) территориальных органов МНС РФ:
 - ◆ межрегиональные инспекции МНС РФ;
 - ◆ управления МНС РФ по субъектам РФ;
 - ◆ инспекции МНС РФ межрайонного уровня;
 - ◆ инспекции МНС РФ по районам, районам в городах, городах без районного деления (ИМНС);
- 3) подведомственных организаций.

¹ Возможность создания муниципальной налоговой службы предусмотрена ст. 14 федерального закона от 25 сентября 1997 г. № 126-ФЗ «О финансовых основах местного самоуправления» // Российская газета. 1997. 30 сентября.

² См. ст. 1 закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации».

³ Приказ МНС РФ от 21 мая 1999 г. № ГБ-3-20/150 «О системе органов Министерства Российской Федерации по налогам и сборам и его подведомственных организациях».

Налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и осуществляют свои функции посредством реализации своих полномочий. Полномочия налоговых органов реализуются через действия, совершаемые их должностными лицами, которые, в свою очередь, в зависимости от занимаемой должности также имеют установленный круг своих прав и обязанностей. При этом для лиц, замещающих должности руководителей (или заместителей) налоговых органов, Налоговый кодекс в ряде случаев предусматривает специальный порядок реализации их контрольных полномочий (например, в случае назначения выездной налоговой проверки (ст. 89 НК РФ)). Однако вряд ли можно утверждать, что именно должностные лица налоговых или таможенных органов являются субъектами налогового контроля,¹ поскольку конкретные должностные лица уполномоченных органов являются субъектами административных, а не налоговых отношений. Субъектами налоговых отношений со стороны государства являются именно государственные уполномоченные органы.

Компетенция налоговых органов, являясь совокупностью их прав и обязанностей по определенному кругу вопросов, выражает сущность правового статуса налоговых органов. Она закрепляется в Налоговом кодексе и федеральных законах, определяющих правовой статус и регулирующих деятельность налоговых органов.²

Важной чертой налоговых органов как субъектов налогового контроля является разграничение контрольных полномочий между различными уровнями налоговых органов. Для осуществления подобного разграничения используются различные критерии.

1. В ходе осуществления контрольной деятельности проявляется принцип «территориальности» налогового контроля, предполагающий, что в большинстве случаев взаимоотношения налогоплательщика как контролируемого субъекта возникают с тем налоговым органом, в котором он состоит на учете, что свидетельствует о законодательном установлении территориального распределения полномочий в пределах системы налоговых органов.³

¹ Брызгалов А. В. // Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М. В. Карасева. М.: Юристъ, 2002. С. 353.

² Таких как закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации».

³ См., например, приказ МНС России от 24 августа 2000 г. № БГ-3-20/307 «Об утверждении Положения и типовой структуры Межрегиональной инспекции МНС России по федеральному округу».

2. Помимо территориального признака для разграничения полномочий используется также критерий, связанный с определенными характеристиками проверяемых лиц, например отнесение лица к категории иностранной организации, к крупнейшим или проблемным налогоплательщикам. Как правило, контрольные мероприятия в отношении таких налогоплательщиков осуществляются специально созданными межрегиональными или межрайонными налоговыми органами. Так, например, в соответствии с приказами МНС РФ созданы и функционируют Межрегиональная инспекция МНС РФ по оперативному контролю проблемных налогоплательщиков,¹ Межрегиональные Инспекции МНС РФ по работе с крупнейшими налогоплательщиками² и др. Необходимо отметить тенденцию специализации межрайонных ИМНС в различных субъектах РФ (например, создание межрайонных ИМНС по аккумулярованию, хранению и использованию контрольной информации и др.).
3. Для разграничения полномочий между различными налоговыми органами используется такой признак, как вид деятельности контролируемых лиц. В целях проведения налогового контроля в определенных сферах коммерческой деятельности созданы Межрегиональная инспекция МНС РФ по контролю за налогообложением малого бизнеса и сферы услуг,³ Межрегиональная инспекция МНС РФ по контролю за алкогольной и табачной продукцией⁴ и др.

¹ Приказ МНС РФ от 18 мая 1999 г. № ГБ-3-34/140 «Об утверждении Положения о Межрегиональной государственной налоговой инспекции по оперативному контролю проблемных налогоплательщиков».

² Приказ МНС РФ от 10 августа 2001 г. № БГ-3-08/279 «Об утверждении критериев отнесения российских организаций — юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию в налоговых органах федерального, окружного и регионального уровней».

³ Инспекция действует на основании приказа МНС РФ от 24 декабря 1999 г. № АП-3-26/413 «Об утверждении Положения о Межрегиональной государственной инспекции МНС России по контролю за налогообложением малого бизнеса и сферы услуг».

⁴ Приказ МНС РФ от 21 июня 1999 г. № АП-3-20/186 «Об утверждении Положения о Межрегиональной инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по контролю за алкогольной и табачной продукцией».

Содержание и виды контрольных полномочий налоговых органов уже были нами исследованы в § 1.2 при характеристике налоговых органов как контролирующих субъектов в контрольном налоговом правоотношении.

Налоговый кодекс предусматривает наличие контрольных полномочий в сфере налогообложения не только у налоговых, но и у таможенных органов. В то же время таможенные органы имеют полномочия по проведению мероприятий налогового контроля только в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, и только в отношении налогов и сборов, уплачиваемых при пересечении таможенной границы России. Таким образом, контрольные полномочия таможенных органов в налоговых отношениях ограничены лишь контролем за уплатой конкретных видов налогов и сборов (таких, как налог на добавленную стоимость, уплачиваемый при ввозе товаров на территорию РФ, акцизы, таможенные пошлины). При этом необходимо помнить и о том, что таможенные органы не являются исключительно органами контроля, а представляют собой систему правоохранительных органов.¹ В соответствии с Таможенным кодексом РФ таможенные органы предназначены для осуществления таможенного контроля, представляющего собой совокупность мер, осуществляемых в целях обеспечения соблюдения законодательства Российской Федерации о таможенном деле и международных договоров Российской Федерации, а также в целях обеспечения экономической безопасности России.² В частности, в ходе таможенного контроля таможенным органам предоставлено право таможенного досмотра (в том числе личного досмотра как исключительной формы таможенного контроля); учета товаров и транспортных средств, осмотра территорий и помещений складов временного хранения и т. д.³ Следовательно, таможенный контроль охватывает более широкую систему проводимых таможенными органами мероприятий, чем налоговый контроль, и осуществляется в соответствии с таможенным законодательством РФ. В связи с этим проведение контрольных процедур в сфере налогообложения составляет лишь часть контрольной деятельности таможенных органов.

При осуществлении таможенными органами действий по налоговому контролю они пользуются правами и несут обязанности, предусмотренные для налоговых органов.⁴ Заметим, что по существу

¹ Статья 8 ТК РФ.

² Статья 18 ТК РФ.

³ Глава V ТК РФ.

⁴ Статьи 30 и 34 НК РФ.

контрольные полномочия таможенных органов в сфере налогообложения ограничиваются проведением камеральных и выездных проверок уплаты налогов при перемещении товаров через таможенную границу РФ, в порядке, установленном ст. 87–89 НК РФ.¹ При осуществлении налоговых проверок таможенные органы должны обеспечить режим налоговой тайны для защиты сведений, получаемых ими от налогоплательщиков и плательщиков сборов.² Однако таможенные органы не наделены законодателем полномочиями по проведению учета организаций и физических лиц. Учет участников внешнеэкономической деятельности, осуществляемый таможенными органами,³ не является налоговым учетом и налоговые санкции за нарушение порядка такого учета применяться не должны.

До 1 января 2001 г. субъектами налогового контроля являлись также органы государственных внебюджетных фондов (далее — ГВФ): Пенсионного фонда РФ, Фонда социального страхования РФ, фондов обязательного медицинского страхования, которые контролировали своевременную и полную уплату обязательных страховых взносов. Однако с введением на территории России единого социального налога органы государственных внебюджетных фондов утратили все свои контрольные полномочия в сфере налогообложения.⁴ Согласно ст. 34¹ НК РФ, органы государственных внебюджетных фондов пользуются правами и несут обязанности налоговых органов только в тех случаях, когда именно налоговое законодательство возлагает на них обязанности по осуществлению налогового контроля. После вступления в силу ст. 9 федерального закона от 5 августа 1999 г. № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» органы государственных внебюд-

¹ Статья 87¹ НК РФ.

² Статья 102 НК РФ.

³ Приказ ГТК РФ от 31 августа 2000 г. № 787 «О порядке учета участников внешнеэкономической деятельности в таможенных органах Российской Федерации» предусматривает добровольный характер учета для участников внешнеэкономической деятельности.

⁴ Полномочия государственных внебюджетных фондов по предоставлению отсрочек или рассрочек в порядке главы 9 НК РФ (ст. 63 НК РФ) не относятся к контрольным полномочиям. По существу, указанные полномочия являются полномочиями в сфере исполнения обязанности лица по уплате налога.

жетных фондов были лишены налоговым законодательством каких-либо контрольных полномочий.¹

Тем не менее большинство заблуждений о наличии у органов государственных внебюджетных фондов полномочий налогового контроля связано с особенностью их правового статуса как государственных учреждений,² а также с тем фактом, что налогоплательщики единого социального налога (организации, индивидуальные предприниматели или физические лица) одновременно выступают в качестве страхователей в отношениях по обязательному социальному страхованию, в которых фонды, в свою очередь, являются страховщиками. В результате ГВФ осуществляют регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, проверки этих лиц, в том числе проверки правильности расходов на социальное страхование работников, которые производятся из суммы единого социального налога, подлежащего уплате,³ применение к этим лицам мер ответственности и т. д. Но все эти полномочия реализуются органами ГВФ в рамках не налоговых отношений, а в ходе реализации отношений по обязательному социальному страхованию.⁴ То есть фонды сохранили контрольные полномочия, но в неналоговой сфере при уплате страховых

¹ Подробнее о полномочиях государственных внебюджетных социальных фондов см.: *Ногина О. А.* // Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. *Налоговое право России: Учебник*. М.: Юристъ, 2001. С. 148; *Ногина О. А.* *Фонды обязательного медицинского страхования и единый социальный налог* // *Хозяйство и право*. 2001. № 1. С. 94.

² Подробнее о правовом статусе государственных внебюджетных фондов см.: *Ногина О. А.* *Правовая природа государственных внебюджетных социальных фондов в РФ* // *Правоведение*. 1996. № 4. С. 63; *Ногина О. А.* *Некоторые аспекты правового статуса государственных внебюджетных социальных фондов и правового режима их финансовых средств* // *Кодекс-инфо*. 1999. № 2. С. 7–12; *Ногина О. А.* *Бюджетное право: вопросы теории и практики*. СПб.: Питер, 2002.

³ Указанные проверки правомерности осуществления расходов на социальное страхование проводятся Фондом социального страхования РФ.

⁴ См. федеральный закон от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» // *Российская газета*. 2001. 20 декабря; федеральный закон от 16 июля 1999 г. № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования» // *Российская газета*. 1999. 21 июля; федеральный закон от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» // *Российская газета*. 1998. 12 августа; закон РФ от 28 июня 1991 г. № 1499-1 «О медицинском страховании граждан в Российской Федерации» // *ВВС*. 1991. № 27. Ст. 920.

взносов на обязательное пенсионное страхование, страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также платежей на обязательное медицинское страхование неработающего населения, которые не вошли в состав единого социального налога и законодательно не отнесены к категории налогов или сборов.

В связи с тем что правоохранительная деятельность в сфере налогообложения отличается значительной спецификой, государству потребовалось создание специализированной системы правоохранительных органов — органов налоговой полиции, обеспечивающих предупреждение, выявление, пресечение и расследование нарушений налогового законодательства, являющихся преступлениями или административными правонарушениями, а также осуществляющих правоохранительные функции в сфере обеспечения экономической безопасности Российской Федерации. По нашему мнению, органы налоговой полиции являются субъектами контрольной деятельности, но не являются субъектами именно налогового контроля и не наделены полномочиями по осуществлению мероприятий налогового контроля. В соответствии со ст. 9 НК РФ органы налоговой полиции признаны участниками отношений, регулируемых налоговым законодательством, но с ограничением их полномочий решением только тех вопросов, которые отнесены к их компетенции Налоговым кодексом. Со вступлением в силу Налогового кодекса РФ с 1 января 1999 г. развернулась дискуссия о том, остались ли у органов налоговой полиции полномочия по самостоятельному проведению налоговых проверок либо Налоговый кодекс РФ лишил их этого права. До вступления в силу Налогового кодекса РФ в соответствии с федеральным законом 24 июня 1993 № 5238-1 «О федеральных органах налоговой полиции»¹ органы ФСНП имели право осуществлять при наличии достаточных данных проверки налогоплательщиков (в том числе контрольные проверки после проверок, проведенных налоговыми органами) в полном объеме с составлением актов по результатам этих проверок, вынесением решений по актам проверок и применением соответствующих санкций. Но Налоговый кодекс даже после внесения в него изменений и дополнений² не отменил ограничений полномочий органов налоговой полиции по проведению ими самостоя-

¹ ВВС. 1993. № 29. Ст. 1114.

² Федеральный закон от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»// Российская газета. 1999. 15 и 17 июля.

тельных налоговых проверок. Федеральным законом от 2 января 2000 г. № 13-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»¹ органам налоговой полиции при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, было предоставлено право проведения проверок в соответствии с законодательством Российской Федерации. Однако законодатель не указал напрямую на проведение органами налоговой полиции именно налоговых проверок, которые осуществляются в ходе контрольной деятельности налоговых органов. Кроме того, необходимо иметь в виду, что:

- 1) право проведения проверок предоставлено органам налоговой полиции только при наличии *данных, указывающих на признаки преступления*;
- 2) в случае обнаружения правонарушений, содержащих признаки преступления принимается *решение о возбуждении уголовного дела*, а в случае обнаружения правонарушения, не содержащего признаков состава преступления, — *решение о направлении материалов в соответствующий налоговый орган*;²
- 3) по результатам проверок, проведенных органами налоговой полиции, принимаются только процессуальные решения в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством.

Таким образом, органы налоговой полиции не являются органами налогового контроля и не наделены соответствующими контрольными налоговыми полномочиями,³ т. е. проверки налогоплательщиков проводятся ими не в ходе контрольной деятельности, а при осуществлении оперативно-розыскной деятельности.⁴ Кроме того, при

¹ Российская газета. 2000. 6 января.

² Письмо МНС РФ от 5 октября 1999 г. № АС-6-16/784 и ФСНП РФ от 10 сентября 1999 г. № АА-3107 «О некоторых вопросах взаимодействия налоговых органов и федеральных органов налоговой полиции при осуществлении налогового контроля».

³ Письмо МНС РФ от 8 февраля 2000 г. № АС-6-16/113 «О разграничении полномочий налоговых органов и органов налоговой полиции в связи с принятием федерального закона от 2 января 2000 г. № 13-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»//Российская газета. 2000. 6 января.

⁴ В порядке, прежде всего, федерального закона от 12 августа 1995 г. 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности»//СЗ. 1995. № 33. Ст. 3349. См. также: Приказ ФСНП РФ от 25 июня 2001 г. № 285 «Об утверждении Инструкции о порядке назначения и проведения проверок налогоплательщиков федеральными органами налоговой полиции».

выявлении органами налоговой полиции обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных Налоговым кодексом РФ к полномочиям налоговых органов, органы налоговой полиции обязаны в течение 10 дней с момента выявления таких обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения налоговым органом, т. е. должностные лица органов налоговой полиции утратили свое право пользоваться при исполнении служебных обязанностей правами, предоставленными законодательством должностным лицам налоговых органов.

В целях повышения эффективности контрольной деятельности налоговые и таможенные органы, а также органы государственных внебюджетных фондов и органы налоговой полиции в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях налогового законодательства, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.¹

Что касается финансовых органов как субъектов налоговых отношений, то они имеют в сфере налогообложения лишь полномочия по изменению сроков исполнения обязанности, которые не относятся к полномочиям налогового контроля. И. И. Кучеров, однако, считает, что, поскольку основанием для прекращения отсрочки или рассрочки является нарушение заинтересованным лицом условий их представления, то данное обстоятельство обязывает финансовые органы, и в частности Минфин, осуществлять соответствующий контроль налогоплательщиков, для которых были изменены сроки уплаты налогов, и проводить контрольные мероприятия в форме ревизий и тематических проверок.²

¹ См., например: письмо МНС РФ от 5 октября 1999 г. № АС-6-16/784 и ФСНП РФ от 10 сентября 1999 г. № АА-3107 «О некоторых вопросах взаимодействия налоговых органов и федеральных органов налоговой полиции при осуществлении налогового контроля»; приказ МЮ РФ от 16 декабря 1999 г.; 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»; приказ МНС РФ от 8 июня 2000 г. № БГ-3-11/219, приказ ГТК РФ от 8 июня 2000 г. № 481 «О взаимодействии МНС России и ГТК России».

² Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 52.

На наш взгляд, такая позиция является ошибочной, так как финансовым органам нет необходимости проводить проверки непосредственно налогоплательщиков на предмет соблюдения ими условий изменения сроков исполнения обязанности по уплате налогов. Финансовые органы лишь контролируют своевременное поступление соответствующих сумм задолженности, по которой предоставлено изменение срока, а остальные необходимые сведения они получают от налоговых органов. Более того, например, при предоставлении инвестиционного налогового кредита в условиях соответствующего договора предусматривается, что организация в каждом отчетном (ежемесячно или ежеквартально) периоде оформляет с налоговым органом протоколы по накоплению средств и начисленным процентам, которые представляет для учета в Министерство финансов.¹ Таким образом, финансовые органы не относятся к субъектам налогового контроля. Финансовыми органами, как правило, осуществляется бюджетный контроль за поступлением налоговых доходов в бюджет без использования процедур налогового контроля.

Утверждение И. И. Кучерова и И. А. Орешкина о том, что налоговый контроль в форме надзора осуществляется органами прокуратуры,² которые включаются ими в систему субъектов налогового контроля, также требует правовой оценки. На наш взгляд, включение органов прокуратуры в число субъектов налогового контроля является неприемлемым. Разве наличие у органов прокуратуры полномочий по надзору за соблюдением налогового законодательства «автоматически» делает их органами налогового контроля и участниками налоговых отношений? Вряд ли можно утверждать, что органы прокуратуры, имея полномочия по надзору за соблюдением таможенного, бюджетного, валютного и любого другого вида законодательства, являются соответственно органами таможенного, бюджетного или

¹ См. приказ Минфина РФ от 30 сентября 1999 г. № 64н «Об утверждении Порядка организации работы по предоставлению отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита по уплате федеральных налогов и сборов, а также пеней, подлежащих зачислению в федеральный бюджет».

² Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 55; Орешкин И. А. Субъекты налогового контроля и их взаимодействие//Финансовое право. 2001. № 1. С. 41.

валютного контроля. Что же касается сферы налоговых отношений, то необходимо подчеркнуть следующее:

- 1) налоговое законодательство не только не устанавливает для органов прокуратуры какого-либо специфического статуса уполномоченных органов в налоговой сфере, но и вообще не упоминает их в качестве возможных участников налоговых отношений, а в соответствии со ст. 1 НК РФ только сам Кодекс может решить вопрос о наделении тех или иных лиц властными налоговыми полномочиями;
- 2) в соответствии со ст. 21 федерального закона от 17 января 1992 г. № 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации»¹ проверки исполнения законов проводятся на основании поступившей в органы прокуратуры информации о фактах нарушения законов, т. е. органы прокуратуры не осуществляют проверку исполнения налогового законодательства путем проведения непосредственных налоговых проверок в порядке, установленном Налоговым кодексом;
- 3) при осуществлении надзора за исполнением законов органы прокуратуры не подменяют иные государственные органы, в частности, налоговые органы.

Таким образом, органы прокуратуры, обладая общими полномочиями по осуществлению прокурорского надзора за соблюдением всего российского законодательства, нельзя отнести к субъектам налогового контроля.

По мнению И. И. Кучерова и И. А. Орешкина, «помимо органов налогового администрирования и иных органов, осуществляющих налоговый контроль и надзор, в систему органов налогового контроля следует включить так называемые органы регистрации и банки».² Несмотря на то что в дальнейшем И. И. Кучеров и И. А. Орешкин подробно характеризуют публичные обязанности указанных лиц в сфере налоговых отношений перед государством, они все равно относят их к органам (или агентам) налогового контроля. В публичной отрасли права (адми-

¹ ВВС. 1992. № 8. Ст. 366; СЗ. 1995. № 47.

² Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 56; Орешкин И. А. Субъекты налогового контроля и их взаимодействие//Финансовое право. 2001. № 1. С. 41.

нистративном, финансовом и других отраслях) для того, чтобы отнести то или иное лицо к органам контроля, необходимо соблюдение ряда условий, о которых мы уже упоминали, и прежде всего наличие публичных властных полномочий в отношении обязанных лиц. Какими же властными полномочиями в сфере налогообложения, связанными с исполнением лицами своих налоговых обязанностей, законодательно наделены регистрирующие органы и банки и какого рода отношения складываются между ними и налогоплательщиками? В условиях современного налогового законодательства ни регистрирующие органы, ни банки не обладают никакими властными полномочиями в отношении налогоплательщиков или иных субъектов, т. е. отсутствует одно из основных условий для признания регистрирующих органов и банков в качестве органов налогового контроля. «Банки фактически обязаны контролировать постановку налогоплательщиков на учет в налоговых органах, так как могут открывать счета организациям и индивидуальным предпринимателям только при предъявлении ими соответствующего свидетельства».¹ Вряд ли подобное утверждение можно считать обоснованным. Если для заключения гражданско-правовой сделки законодательство требует наличия какого-либо документа, это отнюдь не означает, что сторона договора, которой обязаны предъявить этот документ, наделяется какими-либо контрольными полномочиями по отношению к другой стороне. Банки не обязаны контролировать поведение налогоплательщика и не имеют таких полномочий. Банки лишь исполняют возложенную на них налоговым законодательством обязанность по открытию счетов только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в качестве налогоплательщика, за ненадлежащее исполнение которой они сами могут понести ответственность перед лицом государства. Налоговое законодательство фактически устанавливает дополнительное условие для заключения гражданско-правового договора банковского счета (ст. 846 ГК РФ) между *равными* по своему правовому положению сторонами, а отношения, складывающиеся между банком и налогоплательщиком, никак не относятся к числу налоговых отношений. Государство в целях создания эффективной системы контроля, а также для облегчения выполнения налоговыми органами своих задач предусматривает целую совокупность обязанностей различных лиц в рамках организационных налоговых отношений, но это отнюдь не озна-

¹ Орешкин И. А. Субъекты налогового контроля и их взаимодействие // Финансовое право. 2001. № 1. С. 42.

чает, что сами эти лица (такие, как регистрирующие органы или банки) «превращаются» в уполномоченных субъектов, обладающих правами по контролю за налогоплательщиками, налоговыми агентами, плательщиками сборов и т. д.

В дальнейшем И. И. Кучеров уточняет свою позицию и вслед за другими авторами¹ предлагает ввести в налоговое законодательство понятие агента налогового контроля. «Соответствующим статусом, — подчеркивает он, — должны наделяться те государственные органы и негосударственные организации, которые в силу законодательства должны осуществлять отдельные полномочия в интересах органов налогового контроля».² Во-первых, не совсем понятно, какими объективными обстоятельствами обусловлена необходимость введения в налоговое законодательство дополнительного специального налогового статуса по сравнению с теми, которые существуют в настоящее время? Во-вторых, о каких отдельных полномочиях идет речь и какой характер будут иметь эти полномочия, если в настоящее время, как указывает сам автор, это не полномочия, а обязанности соответствующих лиц? В-третьих, как понимать осуществление определенных действий «в интересах органов налогового контроля»? Разве они отличаются от государственных интересов? В-четвертых, какого рода отношения будут складываться между агентами налогового контроля и налогоплательщиками? Разве это будут налоговые правоотношения?³

По нашему мнению, регистрирующие лица, банки, налоговые агенты и другие, исполняя возложенные на них налоговым законодательством обязанности, попадают в категорию «обязанных» субъектов налоговых правоотношений,⁴ которые в случае ненадлежащего исполнения своих обязанностей привлекаются к ответственности уполномоченными субъектами и несут ее перед лицом государства. И вряд ли существует необходимость усложнять систему налоговых взаимоотношений, выделяя для определенных лиц статус агентов налогового контроля.

¹ Максимов М. В. Банки как агенты налогового контроля // Консультант. 2000. № 4. С. 64.

² Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 59.

³ Кустова М. В. // Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России: Учебник. М.: Юристъ, 2001. С. 29.

⁴ Ногина О. А. Там же. С. 66.

Вслед за отдельными специалистами экономического направления¹ И. И. Кучеров дополнительно выделяет так называемый внутренний налоговый контроль, осуществляемый руководителями, бухгалтерами или налоговым экспертом организаций-налогоплательщиков.² На наш взгляд, подобная позиция является неприемлемой, поскольку она по смыслу не соответствует не только данному нами определению налогового контроля как контроля, носящего публичный характер, но и тому определению налогового контроля, которое было дано самим И. И. Кучеровым.³ Контроль такого рода можно отнести к внутривладельческому финансовому контролю, но никоим образом не к налоговому контролю. Совершенно очевидно, что налоговое законодательство воспринимает сущность налогового контроля как контроля, осуществляемого государством в лице своих специализированных органов. Как уже неоднократно подчеркивалось, между контролирующими и контролируемыми субъектами в ходе осуществления налогового контроля не должно существовать какой-либо организационной соподчиненности. Таким образом, вряд ли можно утверждать о наличии какого-либо внутреннего налогового контроля как самостоятельного вида контрольной деятельности в сфере налоговых отношений.

§ 2.2. Объект и предмет налогового контроля

В свое время Э. А. Вознесенский совершенно справедливо утверждал, что «должная организация контрольной деятельности любого субъекта контроля предполагает правовое закрепление за ним опре-

¹ Например, *Юткина Т. Ф.* Налоги и налогообложение: Учебник. М.: Инфра-М, 1998. С. 188–189.

² *Кучеров И. И.* Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 2001. С. 193; *Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А.* Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 37.

³ *Кучеров И. И.* Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 2001. С. 193; *Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А.* Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 26.

деленной группы объектов, объединенных известным единством их назначения».¹ По вопросу определения объекта контроля и контрольной деятельности в научной литературе существуют самые различные мнения. Так, например, согласно концепции одних авторов, объектом контроля являются проверяемые организации, в отношении которых осуществляется контрольная деятельность уполномоченных органов,² согласно же другой позиции в качестве «конечного» объекта контроля необходимо рассматривать действия людей, ответственных за определенные участки своей работы,³ третьи утверждают, что «непосредственным объектом финансового контроля являются процессы формирования денежных фондов и их использования, выражающие распределение стоимости общественного продукта или его распределение в натурально-вещественной форме и по стоимости»,⁴ а также денежные отношения.⁵ С. О. Шохин предлагает классифицировать объекты бюджетно-финансового контроля по нескольким критериям: по источнику финансовых средств (бюджет, внебюджетные фонды кредитные ресурсы и т. д.); по организационно-правовой форме (органы государственной власти, предприятия любых форм собственности, банки и т. д.); по характеру контрольных мероприятий (объекты предварительного, текущего и последующего контроля).⁶ Очевидно, что такое многоаспектное понимание и объединение разнородных явлений в рамках единого понятия объекта контроля отнюдь не способствует выявлению сущности того или иного вида контроля и, на наш взгляд, является неприемлемым для определения объекта налогового контроля.

И. И. Кучеров, в свою очередь, предложил следующий подход: «объект налогового контроля следует определить как разновидность

¹ См.: *Вознесенский Э. А.* Финансовый контроль в СССР. М., 1973. С. 27.

² См., например: *Шохин С. О., Воронина Л. И.* Бюджетно-финансовый контроль и аудит. М., 1997. С. 10; *Поролло Е. В.* Налоговый контроль: принципы и методы проведения. Рн/Д: Экспертное бюро; М: Гардарика, 1996. С. 17–18.

³ См.: *Вознесенский Э. А.* Финансовый контроль в СССР. М., 1973. С. 28.

⁴ *Грачева Е. Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000. С. 13.

⁵ *Финансы: Учебник для вузов/Под ред. проф. М. В. Романовского, проф. О. В. Врублевской, проф. Б. М. Сабанти.* М.: Перспектива, Юрайт, 2000. С. 105.

⁶ *Шохин С. О.* Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. М.: Финансы и статистика, 1999. С. 211–212.

денежных отношений публичного характера, возникающих в процессе взимания налогов и сборов и привлечения нарушителей налогового законодательства к ответственности. Что же касается отношений по введению налогов и сборов, обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, то они, по нашему мнению, являются объектом судебного контроля или прокурорского надзора».¹ На наш взгляд, в данном случае возникает смешение общественных отношений как предмета правового регулирования в налоговой сфере в целом и как объекта налогового контроля в частности. При анализе подобного подхода, во-первых, спорным представляется включение в объект налогового контроля отношений, возникающих при привлечении лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений. Как уже отмечалось, правовое регулирование данных отношений осуществляется в рамках самостоятельного правового института ответственности. Во-вторых, предложенная интерпретация объекта налогового контроля вызывает вопрос о том, можно ли представить в качестве объекта контроля какие-либо отношения вообще? Отношения по сути своей всегда представляют определенную двустороннюю взаимосвязь лиц, одним из которых в налоговой сфере является государство. Что же в таком случае будет являться объектом налогового контроля в отношении государства как участника отношений? Кроме того, отношения по уплате конкретного налога конкретным налогоплательщиком в установленный промежуток времени (налоговый или отчетный период) к моменту осуществления налогового контроля, как правило, окончены (за исключением отдельных случаев) и вряд ли могут служить непосредственным объектом налогового контроля.

Исходя из традиционного понимания, объектом надлежит рассматривать прежде всего то, на что можно оказать непосредственное воздействие, иначе понятие объекта утрачивает какой-либо смысл. Помимо этого объект контроля должен обладать способностью к реагированию на волевое воздействие со стороны субъекта контроля, иначе не будут достигнуты поставленные цели налогового контроля. Поэтому если рассматривать налоговый контроль как деятельность уполномоченных государственных органов, направленную на обеспе-

¹ Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 20.

чение надлежащего поведения лиц по уплате налогов и сборов, то непосредственным объектом налогового контроля будут являться именно действия (бездействие) налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов и иных лиц по уплате (удержанию) налогов и сборов, а также по исполнению ими иных обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, которые оцениваются с точки зрения их законности, достоверности и своевременности.¹ Подтверждением данного вывода служит тот факт, что уполномоченные субъекты налогового контроля своими требованиями воздействуют именно на поведение обязанной стороны, которая под влиянием этих воздействий совершает действия, направленные на исправление допущенных нарушений и на надлежащее исполнение своих налоговых обязанностей. В связи с этим вряд ли может быть признана обоснованной точка зрения о том, что объектом контроля являются непосредственно организации или физические лица, поскольку процедуры налогового контроля не могут напрямую повлиять или изменить какие-либо качественные характеристики организации (ее организационно-правовую форму, структуру внутреннего управления и другие элементы статуса) или физических лиц.

В то же время следует отметить, что определенным специфическим содержанием обладает объект учета налогоплательщиков. На первый взгляд в силу особенностей деятельности налоговых органов по учету налогоплательщиков может показаться, что объектом в этом случае являются организации и физические лица, тем более что таково нормативное понимание объектов учета.² Однако на самом деле сущность учетной деятельности состоит в аккумулировании достоверной информации об организациях и физических лицах с целью последующего осуществления мероприятий налогового контроля. При таком походе к содержанию учета налогоплательщиков и согласно изложенной нами позиции объектом учета надлежит признать действия (бездействие) организаций и физических лиц по предоставлению информации, необходимой для формирования Единого государственного реестра налогоплательщиков.

¹ В этом наша точка зрения полностью совпадает с позицией С. Ю. Орлова. См.: Орлов С. Ю. О проблемах налогового права // Юридический мир. 1998. № 11–12. С. 6–7.

² В п. 3 постановления Правительства РФ 10 марта 1999 г. № 266 «О порядке ведения единого государственного реестра налогоплательщиков» объектами налогового учета определены организации и физические лица.

Что касается объектов конкретных мероприятий налогового контроля, то в этих случаях объект будет определяться характером того или иного конкретного контрольного действия. Например, в качестве объекта налоговой проверки можно определить действия (бездействие) проверяемого лица по надлежащему учету и совершению операций с объектами налогообложения, соблюдению порядка уплаты налогов и сборов, правомерному использованию налоговых льгот и т. д. В последующем указанные действия получают свою правовую оценку в итоговом документе налоговой проверки — акте налоговой проверки, а затем и в решении налогового органа, принимаемого на основе рассмотрения результатов проверки. В результате дополнительным аргументом в пользу предложенного нами понимания объекта налогового контроля является то, что в ходе проведения контрольных мероприятий фактически выявляются деяния налогоплательщика или иного лица, которые впоследствии могут быть квалифицированы в качестве объективной стороны возможного правонарушения.

Наряду с определением объекта налогового контроля весьма целесообразным является выделение в его структуре такого элемента, как *предмет налогового контроля*. Такое выделение представляется, на наш взгляд, достаточно обоснованным в силу особой значимости предметов налогового контроля для оценки результатов контрольных мероприятий, установления фактов налоговых правонарушений и последующего возможного привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Заметим, что в юридической науке существуют различные подходы к определению предмета финансового контроля. Так, М. В. Карасева считает, что «непосредственным предметом государственного и муниципального финансового контроля являются бухгалтерские отчеты, балансы, сметы и другие документы».¹ Н. Д. Погосян, в свою очередь, рассматривает в качестве предмета государственного финансового контроля конкретные виды финансовых (бюджетные средства, ценные бумаги) и материальных (объекты государственной собственности) ресурсов, а также нематериальные блага, принадлежащие государству.² В. В. Бурцев подходит к анализу предмета финансового

¹ Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть: Учебник. М.: Юристъ, 2000. С. 164.

² Погосян Н. Д. Счетная палата Российской Федерации. М.: Юристъ, 1998. С. 108.

контроля, по нашему мнению, с неопределенных позиций, характеризуя предмет как некое состояние финансовых и материальных ресурсов организации. Он, например, указывает на такие предметы государственного финансового контроля, как правильность начисления и уплата налогов и сборов, правильность ведения бухгалтерского учета, достоверность и полнота финансовой отчетности и т. д.¹

При рассмотрении предмета налогового контроля И. И. Кучеров, например, подчеркивает, что «предметом налогового контроля в первую очередь следует определить своевременность и полноту исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязанностей по отношению к государству или муниципальному образованию... законность составления первичных учетных документов, регистров бухгалтерского (налогового) учета и отчетности, а также достоверность и полнота содержащейся в них информации об объектах налогообложения также составляют предмет налогового контроля».² Подобной же точки зрения придерживаются Р. И. Ахметшин и С. Г. Пепеляев, которые в качестве предмета контроля налоговых органов рассматривают правильность исчисления налогов; полноту уплаты налогов; своевременность уплаты налогов.³ Предложенное указанными авторами понимание предмета налогового контроля, к сожалению, не отличается точностью и определенностью. Что имеют в виду авторы под правильностью исчисления налогов или своевременностью их уплаты: возникающие при этом отношения или действия обязанного лица? Скорее всего, в качестве предмета контроля предлагается воспринимать действия по исполнению налогоплательщиком своих обязанностей. Однако, по нашему мнению, действия (бездействие) соответствующих лиц является объектом налогового контроля, а не его предметом.

¹ Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2000. С. 98.

² Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 2001. С. 186–187; Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 21.

³ Налоговое право: Учебное пособие/Под ред. С. Г. Пепеляева. М.: ИД ФБК-Пресс, 2000. С. 500.

На наш взгляд, необходимо исходить из научного представления о предмете как о том материальном носителе, который будет подвергаться исследованию в ходе контрольной деятельности. И. И. Кучеров, критикуя предложенное другими авторами понимание предмета финансового контроля как соответствующих видов документов, считает, что бухгалтерские документы будут являться лишь источником получения требуемой информации и доказательств, необходимых для осуществления финансового контроля.¹ Но разве то, что является источником информации о совершенных налогоплательщиком или иными обязанными лицами действиях (бездействии), не является предметом контроля, который как раз и изучается контролирующими субъектами с целью получения этой информации? По нашему мнению, вполне логично признать в качестве предмета контроля именно носителя информации о действиях обязанных лиц. Таким образом, предложенный подход будет логически соответствовать, во-первых, тому, что предметом должно являться конкретное основание, которое подлежит изучению в процессе контрольной деятельности уполномоченных органов, а во-вторых, тому, что при нашем понимании объекта налогового контроля как действий (бездействия) обязанных лиц, предметы контроля, т. е. соответствующие документы, будут характеризовать фактическое состояние объекта контроля.

Подводя итог вышеизложенным рассуждениям, будем считать, что в качестве *предметов налогового контроля выступают документальные, вещественные и цифровые носители информации о совершенных налогоплательщиком операциях, его действиях (бездействии)*. То есть к предметам налогового контроля можно отнести договоры, документы бухгалтерского учета, отчеты, сметы, платежные документы, декларации, счета-фактуры, компьютерную информацию и т. д. Такое понимание предметов налоговых проверок вполне соответствует контексту самого Налогового кодекса (см., например, п. 5 ст. 94 НК РФ). Наиболее значимыми предметами мероприятий налогового контроля являются документы бухгалтерского и налогового учета, а также налоговые декларации, которые должны быть оформлены в соответствии с требованиями, устанавливаемыми для соответствующего вида документов нормативными актами. Документы бухгалтерского учета —

¹ Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 12.

это носители информации в письменном виде, имеющие установленные реквизиты и фиксирующие наличие материальных ценностей и совершаемые хозяйственные операции с имуществом и денежными средствами. Требования к оформлению бухгалтерской документации и регистрам бухгалтерского учета устанавливаются положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету, федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и рядом других нормативных актов. Так, например, первичные учетные документы,¹ посредством которых должны оформляться все хозяйственные операции организации, принимаются к учету, если они составлены по форме, рекомендуемой в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, и содержат обязательные реквизиты.² Именно на основе проверки бухгалтерских документов и документов налогового учета (ст. 313, 314 НК РФ) осуществляется контроль правильности произведенных операций, устанавливаются факты совершения налоговых правонарушений, их причины. Кроме того, бухгалтерские документы являются письменными доказательствами при рассмотрении судебных споров и должны удовлетворять требованиям, установленным для судебных доказательств. Поэтому особую значимость будет иметь соблюдение установленных законодательством требований к оформлению того или иного вида документов, прежде всего по форме и наличию обязательных реквизитов.

§ 2.3. Формы и методы налогового контроля

Острая дискуссия по вопросу определения форм и методов контроля в целом, а также финансового и налогового контроля в частности развернулась еще в советское время. Такого многообразия научных мнений не вызывал даже вопрос о сущности самого контроля. Принятие Налогового и Бюджетного кодексов, нормативно закрепивших формы налогового и финансового контроля, также окончательно не

¹ Накладные, акты приема-передачи и др.

² В соответствии со ст. 9 федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (Российская газета. 1996. 28 ноября) обязательными реквизитами первичного учетного документа должны быть, например, наименование и дата составления документа; содержание хозяйственной операции; наименование должностей и личные подписи лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции, и т. д.

решило проблему соотношения форм и методов соответствующих видов контроля.

Заметим, что до проведения радикальной экономической реформы 1990-х гг. теоретической и практической разработкой методов и форм проведения контроля занималась преимущественно экономическая наука, которая создала теоретическую базу и основы классификации различных форм и методов осуществления контроля. Во многом это объясняется тем, что контроль за хозяйственной деятельностью предприятий ранее осуществлялся в рамках ведомственных или межведомственных отношений организаций с контролирующими органами, в условиях, когда подконтрольная организация действовала в пределах установленных плановых заданий и не имела какой-либо значительной самостоятельности в сфере экономической деятельности. Поэтому выбор того или иного метода контроля, как правило, не приводил к каким-либо существенным правовым последствиям для самой организации, а юридическое значение имел только результат контрольной деятельности. Возможно, это была одна из причин того, что проблемам контроля и методам его осуществления было посвящено небольшое количество научных работ юридического профиля.

В настоящее время в условиях развивающегося гражданского оборота и полной экономической самостоятельности хозяйствующих субъектов методы и формы осуществления контрольной деятельности в сфере налогообложения значительно трансформировались, они приобрели юридическую значимость и нашли свое закрепление в налоговом законодательстве. Сегодня неправильный выбор тех или иных форм, приемов и способов осуществления налогового контроля, а также несоблюдение регламентированного законодательными актами порядка осуществления контрольной деятельности может привести к значительным правовым последствиям, например, к отмене решений, принятых на основании результатов налогового контроля, полученных неправомерным образом, к признанию недействительными ненормативных актов контролирующих органов, к взысканию ущерба, причиненного в результате неправомерных действий уполномоченных лиц, и т. д.

Деятельность налоговых и других уполномоченных органов вводится в соответствии с Налоговым кодексом в рамки правовой процессуальной формы. Впервые в законодательной практике регламентируются инструментарий и формы налогового контроля, определены понятие и содержание налоговых проверок, их специфические особенности применительно к различным задачам и объектам налогового

контроля. При этом все действия налоговых органов должны соответствовать предписаниям правовых норм. Таким образом, исследование форм и методов осуществления налогового контроля приобретает особое правовое значение.

Такие известные исследователи проблем контроля, как И. А. Белобжецкий, В. В. Бурцев, Э. А. Вознесенский, В. М. Горшенев и другие, не раз проводили анализ имеющихся научных точек зрения по вопросам определения форм и методов финансового контроля.¹ Отмечая непоследовательность некоторых авторов в вопросах определения форм и методов финансового контроля, И. А. Белобжецкий, в частности, отмечал, что «...в учебниках и пособиях по курсу “Ревизия и контроль” предварительный, текущий и последующий контроль рассматривается как формы, виды, приемы или типы контроля. Подобные терминологические расхождения характерны и для толкования таких понятий, как документальный и фактический контроль. В интерпретации разных авторов ревизия, обследование и тематическая проверка являются методами, способами, видами либо формами контроля. Эти понятия подчас употребляются как взаимозаменяемые: одни специалисты трактуют формы контроля как слагаемые его метода, а по мнению других, наоборот, методы контроля положены в основу классификации его форм».² Вслед за ним В. В. Бурцев также отмечает, что «в экономической литературе на данный момент не существует общепринятого определения понятия и общепризнанных выделений форм контроля».³

В результате становится очевидной необходимость проанализировать понятие и соотношение категорий «форма» и «метод» контроля. Как справедливо указывал И. А. Белобжецкий, «при трактовке форм

¹ Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989. С. 31–51; Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2000. С. 85–102; Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР. М.: Юридическая литература, 1973. С. 61–75; Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000. С. 124–126.

² Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989. С. 47.

³ Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2000. С. 89

финансово-хозяйственного контроля нужно исходить из соотношения содержания и формы как всеобщих категорий, отражающих взаимосвязь двух сторон любой реальности. Содержание представляет определяющую сторону предмета, а форма — его способ выражения и внутреннюю организацию, которые модифицируются с изменением содержания. Следовательно, под формами финансово-хозяйственного контроля следует понимать способы конкретного выражения и организации контрольных действий, направленных на выполнение функций контроля». ¹ Аналогичное определение формы контроля дает целый ряд авторов, по мнению которых форма контроля — это способ организации и выражения определенным образом упорядоченной совокупности контрольных процедур. ² И. И. Кучеров, не разграничивая формы финансового и налогового контроля, вслед за И. А. Белобжецким также предполагает, что «под формой финансового (налогового) контроля понимаются способы конкретного выражения и организации контрольных действий». ³ Э. А. Вознесенский, в свою очередь, полагал, что «под формами контроля мы понимаем отдельные стороны проявления содержания контроля в зависимости от времени совершения контрольных действий». ⁴

Естественно, что общенаучное понимание формы как внешнего выражения содержания того или иного явления должно быть принято в качестве фундамента для дальнейшего анализа природы форм налогового контроля. Однако учитывая современный уровень правового регулирования контрольной деятельности в сфере налогообложения, необходимо обратиться к анализу формы контроля не только как внешнего выражения контрольной деятельности, но и как формы, имеющей определенную правовую природу.

¹ Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989. С. 50–51.

² Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2000. С. 89; Козырин А. Н. Финансовый контроль // Финансовое право: Учебник / Под ред. проф. О. Н. Горбуновой. М.: Юристъ, 1996. С. 63; Родионова В. М. Финансовый контроль: Учебник. М.: ИД ФБК-Пресс, 2002. С. 44.

³ Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 2001. С. 188.

⁴ Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР. М.: Юридическая литература, 1973. С. 68.

В свое время В. М. Горшенев и И. Б. Шахов достаточно убедительно доказали, что контроль имеет правовую форму, представляющую собой специфическую организационную форму деятельности органов государства, должностных лиц и иных управляющих субъектов, которая: во-первых, осуществляется на основе строжайшего соблюдения требований закона и других нормативных актов; во-вторых, ее результаты всегда влекут определенные юридически значимые последствия или связаны с их наступлением. Указанные два момента выступают в органичном единстве и являются главными определяющими свойствами, а в своей совокупности квалифицируют всякую организационную форму деятельности как правовую.¹

Как уже отмечалось в настоящем исследовании, правовая форма контрольной деятельности в сфере налогообложения является одной из гарантий соблюдения баланса интересов налогоплательщиков и иных обязанных лиц, с одной стороны, и государства в лице своих уполномоченных органов, с другой. Поэтому любая конкретная форма контрольной деятельности налоговых органов всегда будет иметь правовой характер и являться частью правовой формы налогового контроля в целом. Внутреннее содержание конкретных процедур налогового контроля, которое находит свое внешнее выражение в виде форм налогового контроля, определяется:

- 1) спецификой налоговых норм, являющихся юридической базой для осуществления налогового контроля;
- 2) спецификой содержания субъективных прав и обязанностей участников контрольных налоговых отношений;
- 3) самой фактической деятельностью субъектов по осуществлению своих прав и обязанностей.

Форма налогового контроля как внешнее выражение конкретного содержания отражается прежде всего в совершении конкретных действий по применению тех или иных приемов и способов для установления фактов объективной действительности, а также в документах налогового контроля, закрепляющих его результаты. Организация контрольной деятельности в целом предполагает *организационное единство ряда контрольных процедур, являющихся совокупностью действий, объединенных общей конкретной целью* (например, исследо-

¹ Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С. 36.

вание помещений, предметов, документов и т. д.), которые представляют собой не что иное, как конкретное мероприятие налогового контроля.¹

Таким образом, форму налогового контроля можно определить как регламентированный нормами налогового законодательства способ организации, осуществления и формального закрепления результатов мероприятий налогового контроля, представляющих собой единую совокупность действий уполномоченных органов по выполнению конкретной задачи налогового контроля.

В настоящее время в ст. 82 Налогового кодекса устанавливаются следующие формы проведения налогового контроля:

- ◆ налоговые проверки;
- ◆ получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов;
- ◆ проверки данных учета и отчетности;
- ◆ осмотр и обследование помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли),
- ◆ другие формы (такие, например, как создание налоговых постов и т. д.).

В значительной степени интересным представляется тот факт, что Бюджетный кодекс, в свою очередь, нормативно определил формы финансового контроля, положив в основу выделения форм контроля совершенно другой признак, отличный от того, который использован в Налоговом кодексе, а именно признак времени совершения соответствующих контрольных действий. В результате ст. 265 Бюджетного кодекса РФ закрепляет следующие формы государственного финансового контроля: предварительный, текущий и последующий контроль. Заметим, что выделение именно таких форм финансового контроля

¹ Статья 2 федерального закона от 8 августа 2001 г. № 134-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)» определяет мероприятие по контролю как совокупность действий должностных лиц органов государственного контроля (надзора), связанных с проведением проверки выполнения юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем обязательных требований, осуществлением необходимых исследований (испытаний), экспертиз, оформлением результатов проверки и принятием мер по результатам проведения мероприятия по контролю.

давно сложилось в научной литературе.¹ Однако не все авторы согласны с такой точкой зрения. Так, В. В. Бурцев отмечает, что «трудно согласиться с мнением..., что к формам финансового контроля следует относить предварительный, текущий и последующий контроль. Это не формы, а виды контроля по отношению ко времени его осуществления.² В качестве же форм государственного финансового контроля, по нашему мнению, нужно выделить следующие: ревизия, проверка, надзор, экспертиза нормативно-правовых актов и иных документов (включая касающиеся государственных программ, международных договоров и т. п.), в том числе их проектов».³ На наш взгляд, такая точка зрения более обоснована, чем остальные, тем более что некоторые авторы предварительный, текущий и последующий контроль отождествляют с соответствующими проверками⁴ или подразделяют, например, последующий контроль на ревизию, тематическую проверку (обследование), счетную проверку отчетности.⁵ Следовательно, пред-

¹ См., например: *Белобжецкий И. А.* Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989. С. 51; *Вознесенский Э. А.* Финансовый контроль в СССР. М.: Юридическая литература, 1973. С. 68; *Малеин Н. С.* Кредитно-расчетные правоотношения и финансовый контроль. М.: Наука, 1964. С. 123; *Поролло Е. В.* Налоговый контроль: принципы и методы проведения. Рн/Д: Экспертное бюро; М: Гардарика, 1996. С. 12–14; *Наринский А. С., Гаджиев Н. Г.* Контроль в условиях рыночной экономики. М.: Финансы и статистика, 1994. С. 12; *Данилевский Ю. А., Мезенцева Т. М.* Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при различных формах собственности. М., 1992. С. 10–11; *Шохин С. О.* Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. М.: Финансы и статистика, 1999. С. 39; *Грачева Е. Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000. С. 122–123; *Козырин А. Н.* // Финансовое право: Учебник/Под ред. О. Н. Горбуновой. М.: Юристъ, 1996. С. 63–64; *Родионова В. М.* Финансовый контроль: Учебник. М.: ИД ФБК-Пресс, 2002. С. 44.

² Такого же мнения придерживается И. И. Кучеров. См.: *Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А.* Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 29.

³ *Бурцев В. В.* Государственный финансовый контроль: методология и организация. М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2000. С. 89.

⁴ См., например: *Поролло Е. В.* Налоговый контроль: принципы и методы проведения. Рн/Д: Экспертное бюро; М: Гардарика, 1996. С. 13–14.

⁵ *Белобжецкий И. А.* Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989. С. 53.

варительный, текущий и последующий контроль на самом деле объективируются и находят свое реальное внешнее выражение, например, в проверке и сопоставлении показателей проектов бюджетов, в экспертизе и др., т. е. сами имеют определенные формы, а следовательно являются видами финансового контроля. При таком подходе следует признать более удачной правовую регламентацию форм налогового контроля, закрепленную в Налоговом кодексе, по сравнению с формами финансового контроля, установленными Бюджетным кодексом.

Несмотря на то что формы налогового контроля законодательно определены,¹ некоторые авторы тем не менее выделяют не закрепленные законодателем своеобразные формы налогового контроля. Так, И. И. Кучеров выделяет три основные формы налогового контроля: ревизию, проверку и надзор.² По нашему мнению, следует согласиться лишь с утверждением И. И. Кучерова о том, что основной формой осуществления налогового контроля является проверка. Что же касается таких форм, как ревизия и надзор, то выделение подобных форм именно для налогового контроля представляется необоснованным. Во-первых, не вполне убедительным является разграничение ревизии и проверки, данное И. И. Кучеровым, который утверждает, что «отличие между ними заключается в том, что ревизия охватывает все (или почти все) стороны деятельности объекта контроля, проверка проводится по определенному кругу вопросов или теме путем ознакомления с определенными сторонами деятельности».³ Заметим, что автор непоследователен, поскольку в качестве объекта налогового контроля он определяет денежные отношения публичного характера,⁴ для которых вряд ли характерна какая-либо «деятельность», охватываемая ревизией. Но даже если понимать деятельность объекта контроля в контексте деятельности проверяемой организации, которая полно-

¹ Подчеркнем, что Налоговый кодекс не предусматривает «закрытого» перечня форм налогового контроля, допуская использование других форм (ст. 82 НК РФ), но эти другие формы также должны быть установлены самим Налоговым кодексом (ст. 1 НК РФ).

² Кучеров И. И. *Налоговое право России: Курс лекций*. М.: Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 2001. С. 188; Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. *Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах*/Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 28.

³ Там же. С. 188.

⁴ Там же. С. 186.

стью охватывается ревизией, то надо признать бесперспективность критерия разграничения ревизии и проверки, предложенного И. И. Кучеровым, поскольку ревизия не только не устанавливается Налоговым кодексом в качестве одной из форм именно налогового контроля, но, например, при полной ликвидации или реорганизации организации-налогоплательщика, когда подлежат исследованию все вопросы деятельности организации по уплате налогов и сборов, в соответствии с предписаниями Налогового кодекса будет проводиться не ревизия, а налоговая проверка налогоплательщика. Ревизия, возможно, будет иметь место в деятельности налоговых органов, но не как форма налогового контроля, а как форма, например, контроля бюджетного или административного. Во-вторых, И. И. Кучеров утверждает, что «налоговый надзор фактически осуществляется органами прокуратуры».¹ Как уже было указано выше при рассмотрении статуса субъектов налогового контроля, вряд ли можно согласиться с положением о том, что органы прокуратуры наделены какими-либо специфическими полномочиями по осуществлению именно налогового контроля в отношении налогоплательщиков и иных обязанных лиц. Кроме того, контроль и надзор по своему существу являются однопорядковыми категориями и вряд ли можно утверждать, что одна из них является формой (внешним выражением) другой.

Таким образом, в настоящее время в качестве самостоятельных форм налогового контроля можно рассматривать лишь те формы, которые установлены налоговым законодательством. Применение каких-либо иных форм налогового контроля может привести к нарушению прав налогоплательщиков и иных обязанных лиц и к признанию незаконными действий соответствующих уполномоченных органов.

Выше уже было отмечено, что содержание контрольной деятельности и, соответственно, конкретная форма контроля во многом определяются приемами, применяемыми уполномоченными контролирующими органами, т. е. форма существует в неразрывном единстве с методами контрольной деятельности. Сама реализация контрольной деятельности происходит лишь путем применения уполномоченными органами соответствующих методов контроля. Более того, развитие самой контрольной деятельности полностью зависит от развития приемов и способов ее осуществления и всецело им подчиняется.

¹ Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 188.

«Метод» обычно понимается как способ (или совокупность способов) практического осуществления или познания изучаемых явлений. Кроме того, категория метода может рассматриваться как совокупность свойственных человеку эмпирических приемов познания окружающей действительности.

Как и при определении форм контроля, в отношении методов и методологии контроля также существует довольно большое многообразие научных точек зрения. В частности, И. А. Белобжецкий отмечает, что «в совокупности концепций по проблеме методологии контроля наметились две позиции. Для первой из них характерна трактовка метода контроля как совокупности приемов и способов, которые использует данная экономическая наука... Вторая концепция методологии контроля представлена в работах Э. А. Вознесенского. Наряду с общими методами научного познания, выработанными материалистической диалектикой, он различает специальные методы контроля, которые в свою очередь делятся, как он полагает, на более частные».¹ «К методам контроля, — отмечает Э. А. Вознесенский, — относятся конкретные способы (приемы), применяемые при осуществлении контрольных функций. Методами финансового контроля являются счетная проверка балансов, анализ финансово-хозяйственной деятельности, документальная ревизия и т. д. Каждый из этих методов подразделяется на более частные способы, позволяющие решать промежуточные, относительно “мелкие” задачи. Например, в документальной ревизии используются такие способы, как встречная проверка документов, инвентаризация денежных средств и материальных ценностей, восстановление количественного учета, контрольное сличение и др.»² «Таким образом, — продолжает И. А. Белобжецкий, в основу изложенной концепции положен принцип деления методологии финансового контроля на общую, основанную на законах и принципах материалистической диалектики, и частную, включающую особенности познания контрольных процессов применительно к предмету исследования данной науки. Такой подход заслуживает одобрения, поскольку он не сводит методологию контроля лишь к перечню специальных способов исследования, а включает в нее диалектико-

¹ Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989. С. 35.

² Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР. М.: Юридическая литература, 1973. С. 69.

материалистические принципы и некоторые общенаучные способы познания».¹ Несомненно, что такой комплексный подход к определению системы методов контроля является, на наш взгляд, наиболее правильным. Следуя предложенной концепции, В. В. Бурцев в составе метода государственного финансового контроля выделяет:²

- 1) общенаучные методические приемы исследования объектов контроля (анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование, абстрагирование);
- 2) собственно эмпирические методические приемы (инвентаризация, контрольные замеры работ, контрольные запуски оборудования, формальная и арифметическая проверки, встречная проверка, способ обратного счета, метод сопоставления однородных фактов, логическая проверка, сканирование, письменный и устный опросы);
- 3) специфические приемы смежных экономических наук (приемы экономического анализа, экономико-математические методы, методы теории вероятностей и математической статистики).

Принимая в целом концепцию многоуровневой системы методов контроля, тем не менее необходимо отметить, что целью настоящего исследования является прежде всего правовая оценка той или иной категории. Поэтому естественно, что и категория метода должна рассматриваться с учетом ее правового характера.

В. М. Горшенев и И. Б. Шахов, определяя способы контрольно-процессуальной деятельности как систему (комплекс) всего активного инструментария, находящегося в распоряжении субъектов контрольного процесса для осуществления ими своих контрольно-процессуальных функций, предложили оригинальную модель системы способов контрольно-процессуальной деятельности, которые отличаются между собой по месту в логической структуре инструментария, непосредственностью своего конкретного назначения и образом своего осуществления:³

¹ Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989. С. 35.

² Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2000. С. 96.

³ Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С. 106–110.

- а) методы воздействия на динамику контрольного процесса (это методы воздействия на чужую волю, т. е. методы убеждения, принуждения, поощрения); учитывая природу контроля как составляющую части процесса управления, можно считать, что способы воздействия субъекта управления на поведение контролируемого лица, т. е. методы убеждения и принуждения, являются в том числе и методами контроля;
- б) меры организации поведения (взаимоотношений) участников контрольного процесса (предназначены для стабилизации, фиксации, стимулирования или ограничения соответствующих действий участников контрольного процесса), это меры обеспечения (например, арест имущества), меры ограничения (запрет на совершение действий);
- в) средства реализации (претворения) в действительность запрограммированных контрольно-процессуальных действий (средства доказывания — объяснения должностных лиц, заключения экспертов, показания свидетелей и т. д.);
- г) приемы обращения или совершения операций с теми или иными объектами контрольного процесса (проверка исполнения, инспектирование, ревизия, обследование, наблюдение, экспертиза, осмотр, лабораторный анализ и т. д.).

Очевидно, что определенные элементы предложенной модели системы методов контрольной деятельности вполне могут быть использованы в настоящем исследовании для выработки концепции о методах налогового контроля.

В отличие от форм налогового контроля, которые напрямую устанавливаются Налоговым кодексом, методы налогового контроля присутствуют в налоговом законодательстве в неявной форме, т. е. без законодательно установленного перечня каких-либо приемов в качестве методов налогового контроля. Поэтому, используя теоретические разработки, посвященные финансовому контролю, ряд авторов предлагает определить методы налогового контроля следующим образом. «Под методами налогового контроля понимаются приемы, способы или средства его осуществления».¹ Е. В. Поролло, С. О. Шохин и Л. И. Воронина, а вслед за ними и И. И. Кучеров выделяют такие методы налогового контроля, как формальная, логическая и арифметическая проверка документов,

¹ Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 2001. С. 189.

юридическая оценка хозяйственных операций, отраженных в документах; встречная проверка; экономический анализ (для документального налогового контроля); учет налогоплательщиков; исследование документов; получение объяснений (допрос свидетелей); осмотр помещений (территорий) и предметов; инвентаризация; экспертиза и др.¹ А. В. Брызгалин считает, что методами налогового контроля должны быть признаны прогноз, предупреждение, пресечение и восстановление, а затем — применение карательных санкций для общей и частной превенции возможных в будущем нарушений.² Авторы учебника «Налоговое расследование» отмечают, что методы налогового контроля, зафиксированные в налоговом законодательстве, имеют правовой характер, что обеспечивает законность действий персонала налоговых органов в ходе их практического применения.³ В качестве методов указываются действия, право осуществления которых предоставлено налоговым органам ст. 31 НК РФ, в частности, истребование документов, выемка документов и предметов; осмотр (обследование) помещений и территорий; инвентаризация принадлежащего налогоплательщикам имущества; экспертиза; опрос свидетелей, получение объяснений и т. д. Но в свое время И. А. Белобжецкий подчеркивал, что некоторые авторы относят к методическим приемам контроля чтение документов, письменный запрос, получение письменных объяснений и справок, опечатывание дел и документов, изъятие подлинных документов. На самом деле, по мнению И. А. Белобжецкого, «этот перечень включает отдельные виды контрольных действий, способы оформления ревизионных материалов или обеспечения сохранности документов ревизуемого предприятия, а не методические приемы контроля (приемы исследования)».⁴ Действи-

¹ Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 2001. С. 189; Поролло Е. В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. Рн/Д: Экспертное бюро; М.: Гардарика, 1996. С. 14–15; Шохин С. О., Воронина Л. И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России: Научно-методическое пособие. М., 1997. С. 20.

² Налоги и налоговое право: Учебное пособие/Под ред. А. В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1998. С. 409.

³ Налоговое расследование: Экспериментальный учебник для юридических и экономических вузов и факультетов/Под общ. ред. Ю. Ф. Кваши. М.: Юристъ, 2000. С. 59.

⁴ Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989. С. 41.

тельно, при отнесении того или иного приема к методу контроля необходимо помнить, что он должен представлять собой способ изучения какого-либо предмета или явления.

Учитывая общенаучное понимание категории метода как совокупности приемов практического осуществления или познания изучаемых явлений, **метод налогового контроля** можно определить как *совокупность приемов, применяемых уполномоченными органами для установления объективных данных о полноте и своевременности уплаты налогов и сборов в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд, а также об исполнении возложенных на лиц иных налоговых обязанностей*, т. е. при помощи методов налогового контроля происходит реальное изучение состояния объектов и предметов налогового контроля.

Базируясь на предложенных различными авторами концепциях методов финансового и налогового контроля, на наш взгляд, следует говорить о сложившейся многоуровневой системе методов налогового контроля, которая включает в себя следующие виды методов:

- 1) общенаучные методы, такие как анализ и синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование, статистические методы, логический метод, сравнительный метод и другие методы, которые применяются при осуществлении любого вида деятельности;
- 2) специальные методы исследования, такие как проверка документов; экономический анализ; исследование предметов и документов; осмотр помещений (территорий) и предметов; инвентаризация; экспертиза и т. д., применение которых характерно именно для определенных видов деятельности, в частности таких, как контрольная деятельность;
- 3) методы воздействия на поведение проверяемых лиц в ходе осуществления налогового контроля, такие как убеждение, поощрение, принуждение и др.

Необходимо отметить, что формы и методы налогового контроля существуют в неразрывном, органичном единстве. Поэтому как ни парадоксально, но при осуществлении контрольной деятельности в правовой форме налоговой проверки уполномоченные органы применяют проверку документов как прием или способ изучения реального состояния расчетов по налогам с бюджетом. При этом проверка документов будет являться лишь одним из целого комплекса методов

налогового контроля, применяемых налоговыми органами при проведении своей контрольной деятельности в форме налоговых проверок. Таким образом, в рамках одной правовой формы организации контрольной деятельности могут применяться различные методы контроля, в некоторых случаях совпадающие по наименованию с самой установленной налоговым законодательством формой контроля.

Закрепление форм и методов осуществления контрольной деятельности на должном законодательном уровне имеет важное значение для защиты и сохранения баланса интересов обязанных и уполномоченных лиц при осуществлении налогового контроля. Тем не менее эффективность отдельных мероприятий налогового контроля во многом будет зависеть от последовательности и сочетания применяемых при их проведении методов налогового контроля. Поэтому налоговые органы разрабатывают различного рода методические рекомендации, содержащие указания по наиболее эффективному осуществлению тех или иных видов контрольных мероприятий.

В последнее время в области правового регулирования методов и форм контрольной деятельности появилась новая правовая форма регламентации контроля — стандарты контрольной деятельности. Стандарты контрольной деятельности устанавливают, как правило, основные единые принципы и требования к проведению контроля соответствующими органами. Очень часто стандарты определяют требования к профессиональной квалификации инспекторов, правовому и документальному обеспечению проверок, оформлению результатов (доказательств), действиям контролирующих органов.¹ Такие стандарты разрабатываются и применяются контрольными органами во многих странах мира.² В России в настоящее время наиболее динамично развивается «стандартизация» аудиторской деятельности.³ На наш взгляд, стандартизация деятельности органов, осуществляющих налоговый контроль, также была бы очень эффективной для обеспечения единообразного применения норм налогового законодательства.

¹ Методология проведения инспекций // Президентский контроль. 1994. № 3. С. 56.

² Там же.

³ Правила (стандарты) аудиторской деятельности: Официальное издание / Составление и комментарий д. э. н. Ю. А. Данилевского. М., 1997. С. 3–160.

§ 2.4. Документы налогового контроля

Результаты контрольной деятельности налоговых органов должны быть зафиксированы в документальном виде, после чего они приобретают свое формально-юридическое значение. Документы налогового контроля выполняют фиксационную, информационную, правоустанавливающую и доказательственную функции.¹ В. М. Горшенев и И. Б. Шахов совершенно справедливо отмечали в свое время: «...официальное документальное закрепление добываемых результатов является неотъемлемым компонентом любого контрольного производства, отражающим его формально-юридический аспект. Оно осуществляется исключительно при помощи строго установленной системы официальных правовых документов, характеризующихся прежде всего тем, что они предусматриваются в конкретных законодательных актах».²

Действительно, Налоговый кодекс установил целую систему различных видов правовых документов, официально закрепляющих результаты контрольной деятельности налоговых органов. При этом целый ряд таких документов должен быть объективирован в специально установленной форме и принят с соблюдением установленного порядка. Некоторые из таких документов, например свидетельство о постановке на учет в налоговом органе, являются правоустанавливающими документами и подтверждают те или иные факты, имеющие юридическое значение: для приведенного примера — факт учета организации в качестве налогоплательщика.³ В установленных законодательством случаях предъявление свидетельства о постановке на учет в налоговом органе является одним из условий осуществления в отношении налогоплательщика определенных юридических действий. Так, согласно ст. 86 НК РФ, банки открывают счета организациям только при предъявлении ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, в противном случае банк несет ответственность в соответствии со ст. 132 НК РФ. Кроме того, документы, оформляющие результаты налогового контроля,

¹ Для сравнения В. М. Горшенев и И. Б. Шахов выделяют фиксационную, информационную и динамическую функции. См.: Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С. 137.

² Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С. 134.

³ Статья 11 НК РФ.

при рассмотрении судебных споров приобретают статус письменных судебных доказательств и, следовательно, должны соответствовать требованиям, предъявляемым к подобного рода документам.

Интересен тот факт, что документы налогового контроля могут отражать результаты как самостоятельных мероприятий налогового контроля, так и отдельных конкретных процессуальных действий. Так, результаты отдельных действий могут быть зафиксированы в различных документах: актах, протоколах, экспертных заключениях, фото- и кинодокументах и др. Впервые на должном законодательном уровне устанавливаются требования к оформлению указанных документов. В соответствии со ст. 99 НК РФ в протоколе, который составляется на русском языке, указываются: 1) наименование протокола; 2) место и дата производства конкретного действия; 3) время начала и окончания действия; 4) должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол; 5) фамилия, имя, отчество каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении, а в необходимых случаях — их адреса, гражданство, сведения о том, владеют ли они русским языком; 6) содержание действия, последовательность его проведения; 7) выявленные при производстве действия существенные для дела факты и обстоятельства.

— Протокол прочитывается всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении, которые вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу. К протоколу прилагаются видеозаписи, фото-, кино- и другие материалы, полученные при производстве того или иного действия. Кроме протоколов в ходе налоговых проверок могут составляться акты, например акт о воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов (ст. 91 НК РФ), акт о выемке документов (ст. 89 НК РФ), а также заключение эксперта (ст. 95 НК РФ).

Документами, фиксирующими результаты самостоятельных мероприятий налогового контроля, в подавляющем большинстве являются акты налоговых проверок, составленные с соблюдением установленной формы и требований.¹

¹ Единые требования к составлению и форме акта выездной налоговой проверки налогоплательщиков, налоговых агентов, проведенной налоговыми органами, утверждены приказом МНС РФ от 10 апреля 2000 г. № АП-3-16/138 «Об утверждении Инструкции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 10 апреля 2000 г. № 60 «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах»».

Акт налоговой проверки, как правило, состоит из трех частей: вводной, описательной и итоговой.

Вводная часть акта выездной налоговой проверки представляет собой совокупность общих сведений о проводимой проверке и проверяемом налогоплательщике, таких как полное и сокращенное наименование проверяемой организации; наименование места проведения проверки; дата акта проверки; указание на вопросы проверки; период деятельности организации, за который проведена проверка; даты начала¹ и окончания проверки² и другие необходимые сведения.

Описательная часть акта выездной налоговой проверки содержит систематизированное изложение:

- ◆ документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки, или указание на отсутствие таковых;
- ◆ обстоятельств, приведших к совершению правонарушения;
- ◆ обстоятельств, имеющих значение для принятия правильного решения по результатам проверки.

Итоговая часть акта выездной налоговой проверки (заключение) содержит:

- ◆ сведения об общих суммах выявленных при проведении проверки неуплаченных (неудержанных) или не полностью уплаченных (не полностью удержанных) налогов;
- ◆ обобщенные сведения о других установленных проверкой фактах налоговых и иных правонарушений (например, о нарушениях валютного законодательства);
- ◆ предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений (перечень конкретных мер, направленных на пресечение выявленных в результате проверки нарушений и полное возмещение ущерба, понесенного государством в результате их совершения налогоплательщиком, — взыскание недоимки, пеней и т. д.);

¹ Дата предъявления руководителю (лицу, исполняющему его обязанности) проверяемой организации или индивидуальному предпринимателю постановления руководителя (заместителя руководителя) налогового органа на проведение выездной налоговой проверки.

² Дата составления справки о проведенной проверке.

- ◆ выводы проверяющих о наличии в деяниях налогоплательщика (налогового агента) признаков налогового правонарушения;
- ◆ предложения по привлечению налогоплательщика (налогового агента) к ответственности за нарушение налогового законодательства, ссылки на статьи Налогового кодекса, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Обязательными *приложениями* к акту выездной налоговой проверки являются:

- 1) решение руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (к акту, вручаемому налогоплательщику, прилагается копия указанного постановления);
- 2) уточненные расчеты по видам налогов, составленные проверяющими в связи с выявлением налоговых правонарушений (за исключением случаев, когда указанные расчеты приведены в тексте акта);
- 3) акты инвентаризации имущества организации (индивидуального предпринимателя — в случае проведения инвентаризации);
- 4) материалы встречных проверок (в случае их проведения);
- 5) заключение эксперта (в случае проведения экспертизы);
- 6) постановление о производстве выемки документов и предметов (в случае проведения);
- 7) протоколы допроса свидетелей, осмотра (обследования) производственных, складских и торговых и иных помещений, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения;
- 8) протоколы, составленные при производстве иных действий по осуществлению налогового контроля (в случае производства соответствующих действий).

Все документы налогового контроля должны быть составлены на основе соблюдения предъявляемых к ним требований:¹

- 1) документ должен быть принят на основе и во исполнение норм налогового законодательства, т. е. иметь подзаконный характер;

¹ См. также: Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С. 136.

- 2) документ должен быть принят налоговым (таможенным) органом в пределах предоставленных ему полномочий;
- 3) документ должен иметь установленную форму и быть принят в порядке, предусмотренном налоговым законодательством;
- 4) документ должен содержать властные индивидуально-конкретные предписания, обращенные к определенным лицам (организациям или физическим лицам);
- 5) документ должен вызывать возникновение, изменение или прекращение определенных налоговых правоотношений;
- 6) документ должен содержать факты и сведения о деяниях (действиях или бездействии) обязанных лиц, а также их правовую оценку;
- 7) в случае необходимости принятия мер принудительного характера документ должен содержать указание на конкретные виды действий уполномоченных органов, которые должны быть совершены.

Помимо этого содержание документов налогового контроля должно соответствовать требованиям объективности, обоснованности, полноты, комплексности, четкости, лаконичности, доступности и системности изложения.¹ Нарушение требований и порядка составления документов, предусмотренных Налоговым кодексом, могут привести к недопустимости их использования в качестве судебных доказательств, свидетельствующих о совершении тех или иных действий или о наличии тех или иных фактов.

В зависимости от непосредственного назначения в динамике контрольного процесса В. М. Горшенев и И. Б. Шахов разделяли документы контроля на исходные, промежуточные, завершающие и информационные.² Применяя данную классификацию к документам налогового контроля, можно установить, что в качестве *исходных* документов выступают такие, например, как решение о назначении выездной налоговой проверки, *промежуточными* документами являются протоколы отдельных процессуальных действий налогового контроля (например, протокол осмотра помещений налогоплательщи-

¹ Более подробно см.: *Ногина О. А.* Налоговый контроль, налоговый учет и налоговая отчетность. // *Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А.* Налоговое право России: Учебник. М.: Юристъ, 2001. С. 331.

² См. *Горшенев В. М., Шахов И. Б.* Указ. соч. С. 138–139.

ка), *завершающими* — такие как акты налоговых проверок, свидетельство о постановке на учет в налоговом органе; *информационными* документами являются документы, направляемые в налоговые органы другими государственными органами и организациями (см. ст. 85, 86² НК РФ).

Несмотря на то что традиционно в теории контроля решения уполномоченных органов по результатам контроля относят к контрольным документам, на наш взгляд, в силу специфики налогового контроля и установленного порядка привлечения налогоплательщиков к ответственности, решение, принимаемое руководителем налогового органа по итогам рассмотрения материалов налоговых проверок, вряд ли можно отнести к документам, оформляющим результаты налогового контроля. Это обусловлено тем, что данный документ фактически оформляет не результаты контрольных действий, а является итоговым документом одной из стадий (стадии рассмотрения дела) производства по делу о налоговом правонарушении и представляет собой письменный индивидуально-правовой акт руководителя налогового органа либо его заместителя о привлечении (либо об отказе в привлечении) виновного лица к ответственности.

Налоговый кодекс устанавливает, что большинство документов налогового контроля (таких, как акты налоговых проверок, постановление о выемке документов и т. д.) подлежат обязательному вручению проверяемому лицу, что, в свою очередь, является основанием для осуществления в отношении проверяемого лица дальнейших процедур налогового контроля либо привлечения к ответственности. Однако обязанности налоговых органов по вручению протоколов отдельных действий законодательство не устанавливает, что, на наш взгляд, не соответствует интересам контролируемых лиц, которые, имея протокол, могли бы более эффективно обжаловать действия налоговых органов еще в процессе проведения контрольных мероприятий.

Небезынтересным является тот факт, что результаты налогового контроля в настоящее время могут быть объективированы не только в документальном виде, но и в виде формирования компьютерных информационных баз данных. Ярким примером такой электронной формы является создание налоговыми органами в результате проведения учета организаций и физических лиц Единого государственного реестра налогоплательщиков, который представляет собой систему государственных баз данных учета налогоплательщиков, ведущихся налоговыми органами исходя из единых методологических и про-

граммно-технологических принципов и на основе документированной информации, поступающей в эти органы.¹ Ведение реестра означает занесение в него представленных в налоговые органы сведений, их обновление при изменении данных об организациях или физических лицах, исключение из реестра сведений о лицах, снятых с учета. Собственником реестра является Российская Федерация. Право собственности от имени Российской Федерации в отношении реестра осуществляет в рамках своей компетенции правительство РФ. Министерство РФ по налогам и сборам, в свою очередь, разрабатывает и утверждает инструкции и методические указания по вопросам ведения реестра. Все сведения о налогоплательщике с момента постановки на учет являются налоговой тайной (ст. 102 НК РФ) и имеют специальный режим хранения и доступа. Налоговые органы осуществляют прием документированной информации для ведения реестра и передачу ее другим государственным органам в порядке, установленном для пересылки конфиденциальной информации.² Информация о налогоплательщиках, содержащаяся в реестре, может предоставляться пользователям информационных ресурсов в установленных законодательством случаях.³

§ 2.5. Этапы проведения налогового контроля

Контрольная деятельность имеет ярко выраженный циклический характер, а мероприятия налогового контроля повторяются периодически, как правило, в одной и той же последовательности. Общеизвестно, что контроль имеет многостадийный характер и развивается поэтапно. Однако при определении основных этапов контрольной деятельности существует целый спектр научных мнений, использующих различные критерии для отделения одной стадии (этапа) кон-

¹ Постановление Правительства РФ от 10 марта 1999 г. № 266 «О порядке ведения единого государственного реестра налогоплательщиков».

² Приказ МНС РФ от 3 октября 2000 г. № БГ-3-24/346 «Об утверждении порядка предоставления налоговыми органами конфиденциальной информации».

³ Приказ МНС РФ от 16 июня 1999 г. № АП-3-12/180 «Об организации работы налоговых органов по предоставлению пользователям информационных ресурсов необходимой информации, содержащейся в Едином государственном реестре налогоплательщиков».

троля от другой. Ряд авторов, предлагая деление на этапы или стадии, исходят из содержания того или иного вида контрольной деятельности, другие большее внимание при выделении стадий уделяют процессуальной составляющей контроля. И. А. Галаган, в частности, отмечал, что «стадии процесса отличаются друг от друга следующими критериями:

- а) характером и формами процессуальной деятельности;
- б) ее целями и задачами;
- в) субъектами осуществления;
- г) правовыми последствиями, конечными результатами процессуальной деятельности.

Если стадии процессуальной деятельности рассматривать с точки зрения правоотношения, то можно заключить, что все они в своем поступательном развитии и сменяемости... соответствуют определенному кругу процессуальных отношений». ¹ По мнению Д. Н. Бахраха, «стадия — это относительно самостоятельная часть административной деятельности, необходимая для достижения общего результата. Каждая стадия прежде всего характеризуется специфической непосредственной целью, которую можно считать ступенью в достижении общей, главной цели процессуальных действий. На каждой стадии специфичны состав субъектов правоотношений, собираемая и используемая информация, составляемые документы, принимаемые решения, совершаемые действия». ²

Наиболее детальную разработку вопросов разграничения стадий контрольной деятельности провели В. М. Горшенев и И. Б. Шахов. Они дают определение стадии контрольного процесса как «относительно замкнутой динамической совокупности законодательно закрепленных требований, отражающих временные аспекты контрольной деятельности и обеспечивающих логико-функциональную последовательность совершения конкретных действий, направленных на достижение конечных контрольных результатов». ³ При этом они

¹ Галаган И. А. Процессуальные нормы и отношения в советском праве (в «непроцессуальных отраслях»). Воронеж: Изд. ВГУ, 1985. С. 67.

² Бахрах Д. Н. Административное право России: Учебник для вузов. М.: НОРМА, 2000. С. 312–313.

³ Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С. 85.

выделяют условия, определяющие самостоятельность каждой из стадий контрольно-процессуальной деятельности:

- 1) конкретные задачи и функции, присущие только одной какой-то из стадий;
- 2) система юридических фактов, непосредственно обеспечивающих переход из одной стадии в другую;
- 3) специфичность правового положения, статуса участников контрольной деятельности;
- 4) специфичность совершаемых операций и характер юридических последствий;
- 5) особенности закрепленных в соответствующем процессуальном акте-документе конечных материально-правовых результатов;
- 6) своеобразное проявление и специфическое осуществление заложенных в соответствующей отрасли права принципов;
- 7) каждая из стадий процесса может в определенных случаях быть проверочной по отношению к предшествующим стадиям.¹

В конечном итоге, используя указанные критерии, авторы выделяют «стадии логической последовательности контрольного процесса:

- 1) установление фактических обстоятельств дела;
- 2) выбор и анализ нормы права;
- 3) решение дела, выраженное в акте применения права;

а также *стадии функционального назначения:*

- 1) организационно-подготовительная;
- 2) установление фактических обстоятельств дела, анализ фактов;
- 3) выработка и принятие решения;
- 4) проверка исполнения решения».²

Л. А. Сергиенко разбивает процесс осуществления контроля на ряд последовательно следующих друг за другом стадий:³

- 1) планирование проверки и организационных мероприятий по ее проведению;
- 2) подготовка к проверке;
- 3) проведение проверки;

¹ Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С. 84–85.

² Там же. С. 86.

³ Сергиенко Л. А. Управленческие процедуры, М.: Наука, 1988. С. 106.

- 4) составление, обсуждение и принятие контролирующим органом (лицом) акта проверки, принятие решения по ней и ознакомление с ними заинтересованных органов и лиц;
- 5) реализация принятого по материалам проверки решения;
- 6) рассмотрение возможных жалоб на принятое контрольным органом (должностным лицом) решение;
- 7) контроль за фактическим исполнением решений, а также предложений и рекомендаций, содержащихся в акте проверки.

С. О. Шохин выделяет не стадии, а три основных этапа контроля:¹

- ◆ проверка согласованности показателей, прямо влияющих на налогооблагаемую базу, различных форм собственности;
- ◆ сличение отдельных отчетных показателей с записями в регистрах бухгалтерского учета;
- ◆ проверка обоснованности учетных записей по данным первичных документов.

В. В. Бурцев при разработке стандартов контроля предлагает следующие этапы контроля с выделением внутри этапов стадий контроля.²

Этап I. Подготовка контроля:

- ◆ *стадия 1* — предварительное (первичное планирование);
- ◆ *стадия 2* — обследование (предварительный обзор);
- ◆ *стадия 3* — планирование.

Этап II. Проведение контроля:

- ◆ *стадия 1* — осуществление контрольных процедур по существу и получение контрольных доказательств;
- ◆ *стадия 2* — отчетность по результатам контроля.

Этап III. Реализация результатов контроля:

- ◆ *стадия 1* — доведение результатов контроля до заинтересованных лиц;
- ◆ *стадия 2* — проверка принятия мер по результатам контроля.

¹ Шохин С. О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. М.: Финансы и статистика, 1999. С. 43.

² Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2000. С. 245–278.

Наконец, Е. В. Поролло считает, что налоговый контроль включает в себя следующие стадии:¹

- ◆ регистрация и учет налогоплательщиков;
- ◆ прием налоговой отчетности;
- ◆ осуществление камеральных проверок;
- ◆ начисление платежей к уплате;
- ◆ контроль за своевременной уплатой начисленных сумм;
- ◆ проведение документальных проверок;
- ◆ контроль за реализацией материалов проверок и уплатой начисленных финансовых санкций и административных штрафов.

Таким образом, представленное многообразие научных мнений позволяет найти те критерии, ориентация на которые обеспечит оптимальное разграничение контрольно-процессуальной деятельности на отдельные этапы. Учитывая однородность задач и осуществляемых в ходе каждого этапа действий, состав участников, методы и формы контрольной деятельности, а также состав документов, оформляющих итоговые результаты, можно выделить следующие этапы налогового контроля в целом.

Этап 1. Проведение учета организаций и физических лиц в налоговых органах

На данном первоначальном этапе деятельности налоговых органов предполагается, что каждый налогоплательщик должен быть зарегистрирован в налоговых органах по основаниям, установленным налоговым законодательством. Целью постановки налогоплательщика на учет является прежде всего получение информации о налогоплательщике и его имуществе, необходимой для проведения мероприятий налогового контроля (в том числе юридический адрес, адрес фактического местонахождения (места жительства) налогоплательщика, сведения о руководителях и организационно-правовой форме организации-налогоплательщика и др.). Результатом учета становится создание и ведение налоговыми органами Единого государственного реестра налогоплательщиков.

Этап 2. Подготовительный этап осуществления налогового контроля

Эффективность налогового контроля, которая во многом определяет «наполняемость» бюджетной системы налоговыми доходами,

¹ Поролло Е. В. *Налоговый контроль: принципы и методы проведения*. Рн/Д: Экспертное бюро; М.: Гардарика, 1996. С. 8.

предполагает получение качественных результатов при минимальных затратах на подготовку и осуществление контрольных мероприятий, что достигается прежде всего качественным планированием и организацией деятельности налогового органа. Поэтому на данном этапе предполагается совершение следующих действий:¹

- ◆ определение цели и сроков проведения мероприятий налогового контроля;
- ◆ составление планов проведения мероприятий налогового контроля на определенный период времени;
- ◆ отбор организаций и физических лиц, в отношении которых предполагается проведение мероприятий налогового контроля;
- ◆ предварительное ознакомление с состоянием расчетов налогоплательщика с бюджетами (внебюджетными фондами), в отношении которого предполагается проведение мероприятий налогового контроля (наличие задолженности по уплате налогов или сборов, предоставление отсрочек, рассрочек или налоговых кредитов, проведение мероприятий по реструктуризации задолженности и т. д.);
- ◆ анализ и оценка экономических характеристик деятельности налогоплательщика (объем выручки, объем продаж, вид деятельности; число работников и т. д.);
- ◆ выбор форм и методов осуществления контрольной деятельности;
- ◆ подбор исполнителей (специалистов) и их инструктаж;
- ◆ составление плана проведения конкретного мероприятия налогового контроля в отношении конкретного налогоплательщика.

Этап 3. Назначение мероприятий налогового контроля

Необходимо заметить, что данный этап налогового контроля отсутствует при проведении некоторых конкретных мероприятий налогового контроля (таких, например, как камеральные проверки). Однако выделение данного этапа контроля представляется целесообразным в силу того, что законодатель в ряде случаев придает особую правовую форму и устанавливает особый порядок назначения мероприятий нало-

¹ См., например: п. 3 Методических указаний по проведению комплексных выездных налоговых проверок налогоплательщиков-организаций (налоговых агентов, плательщиков сборов), в состав которых входят филиалы (представительства) и иные обособленные подразделения, утвержденные МНС РФ 7 мая 2001 г. № АС-6-16/369.

гового контроля, несоблюдение которого может привести к существенным правовым последствиям, таким, например, как признание недействительными результатов контрольной деятельности. В частности, в соответствии со ст. 89 НК РФ, выездная налоговая проверка назначается специальным решением руководителя или заместителя налогового органа.¹

Этап 4. Проведение мероприятий налогового контроля

Непосредственное проведение мероприятий налогового контроля является центральным этапом контрольной деятельности уполномоченных органов. Именно в рамках данного этапа происходит реализация большей части контрольных полномочий налоговых органов, а также выявление и установление фактов нарушений налогового законодательства.

В настоящем исследовании уже был отмечен тот факт, что проведение налоговых проверок всегда в определенной степени является «вторжением» в хозяйственную деятельность проверяемых организаций. В ходе реализации налоговыми органами своих контрольных полномочий возникает непосредственное столкновение интересов представителя государства, которым является должностное лицо налогового органа, осуществляющее контрольное действие — с одной стороны, и должностных лиц организации-налогоплательщика (или индивидуального предпринимателя) — с другой. Поэтому для установления сбалансированности интересов обеих сторон необходимо было ввести четкую правовую регламентацию их прав и обязанностей, а также последовательность их действий, что и было установлено в Налоговом кодексе РФ. До введения в действие Налогового кодекса последовательность и сроки совершения действий налоговых органов в ходе осуществления мероприятий налогового контроля не регламентировались на законодательном уровне, что нередко приводило к негативным последствиям. В настоящее время соответствующим контрольным налоговым правоотношениям, возникающим при проведении налогового контроля, придана процессуальная форма, которая в значительной степени является гарантией соблюдения законности при непосредственном совершении контрольных действий уполномоченными лицами.

В ходе данного этапа контрольной деятельности должностные лица налоговых органов в зависимости от вида проводимого контрольного

¹ См. приказ МНС РФ от 8 октября 1999 г. № АП-3-16/318 «Об утверждении Порядка назначения выездных налоговых проверок».

мероприятия совершают определенные действия, предписанные им законодателем, по установлению правильности и своевременности расчетов проверяемого лица по уплате налогов и сборов. При этом эффективность совершаемых действий всегда будет связана с правильным выбором методов осуществления контроля, с результативностью и действенностью применяемых уполномоченными должностными лицами мер по воздействию на поведение проверяемых лиц, а также с правильностью юридической квалификации их действий (бездействия). Неправильное применение норм налогового законодательства в ходе контрольной деятельности налоговыми органами может привести не только к отказу в удовлетворении их требований, но и к возмещению ущерба налогоплательщику со стороны государства, что, естественно, не позволит говорить о какой-либо эффективности контроля.

Этап 5. Оформление результатов мероприятий налогового контроля и составление итогового документа

Фиксация результатов налогового контроля в документальном виде является основой контрольной деятельности налоговых органов и имеет решающее значение для последующего привлечения виновного лица к ответственности за нарушение норм налогового законодательства. Документы налогового контроля, фиксирующие результаты проведенных контрольных действий, являются итоговыми документами налогового контроля. Как правило, такие документы содержат описание выявленных фактов нарушений, состояние расчетов налогоплательщика с бюджетами и внебюджетными фондами по уплате налоговых платежей, а также правовую оценку действий (бездействия) налогоплательщиков и иных обязанных лиц. Документами, оформляющими результаты налогового контроля, являются акты налоговых проверок, протоколы отдельных процессуальных действий, заключение эксперта, акт инвентаризации имущества налогоплательщика, свидетельство о постановке на учет в налоговом органе и др.

На данной стадии налогового контроля осуществляется подготовка текста и подписание документов налогового контроля уполномоченными должностными лицами, а в установленных случаях — вручение итоговых документов налогового контроля проверяемым лицам.

Этап 6. Обмен контрольной информацией с уполномоченными органами

Заметим, что обмен информацией, получаемой налоговыми органами, с другими уполномоченными органами, имеющими право на получение

такой информации,¹ осуществляется постоянно, а не только после проведения мероприятий налогового контроля. Тем не менее в случаях, когда необходимо получение документально зафиксированной информации, соответствующие данные и документы передаются в государственные органы обычно после завершения конкретных контрольных процедур. Кроме того, информация, полученная в результате осуществления налогового контроля, необходима для осуществления текущего финансового контроля за исполнением бюджетов. Таким образом, передача контрольной информации имеет весьма важное значение для реализации в полной мере результатов налогового контроля.

Принцип этапности налогового контроля пронизывает не только всю контрольную деятельность налоговых органов, но и проведение каждого отдельного мероприятия налогового контроля, которое также можно разделить на стадии или этапы.²

§ 2.6. Виды налогового контроля

«Важное условие рациональной организации контроля, — замечал в свое время И. А. Белобжецкий, — разработка его научно обоснованной классификации».³ Характеризуя научные основы и критерии классификации контроля, он отмечал, что «множественность точек зрения по проблеме классификации контроля свидетельствует о ее сложном и

¹ См., например: Соглашение Министерства Российской Федерации по налогам и сборам и Государственного таможенного комитета Российской Федерации по взаимному информационному обмену, утвержденное приказом МНС России от 8 июня 2000 г. № БГ-15-11/1222 и приказом ГТК России от 8 июня 2000 г. № 01-11/15581; письмо МНС РФ от 5 октября 1999 г. № АС-6-16/784 и ФСНП РФ от 10 сентября 1999 г. № АА-3107 «О некоторых вопросах взаимодействия налоговых органов и федеральных органов налоговой полиции при осуществлении налогового контроля»; приказ ФСНП РФ от 3 января 2001 г. № 3; приказ МНС РФ от 3 января 2001 г. № БГ-3-16/1 «Об утверждении Порядка направления органами налоговой полиции материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных Налоговым кодексом Российской Федерации к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения».

² Например, В. И. Макарьева выделяет несколько этапов проведения камеральных налоговых проверок. См.: Макарьева В. И. Как правильно подготовиться к налоговой проверке. М.: Налоговый вестник, 2000. С. 7.

³ Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989. С. 47.

синтетическом характере».¹ В. В. Бурцев, продолжая рассмотрение проблем классификации государственного финансового контроля, полагал, что классификация понимается как «распределение объектов, явлений, категорий по классам (разрядам, группам и другим подразделениям) в зависимости от их общих признаков, характеризующих связи между классифицируемыми объектами в единой системе соответствующей области знаний или практической деятельности».² Важность разработки критериев классификации финансового контроля также подчеркивал Э. А. Вознесенский, который считал, что «вид — составная часть, выражающая (частично) содержание целого и в то же время отличающаяся от других частей конкретными носителями контрольных функций (субъектами), объектами контроля, что, в свою очередь, предопределяет и отличия в методах осуществления контрольных действий».³ Соответственно, Э. А. Вознесенский, как и множество других авторов, в качестве видов контроля воспринимал классификацию финансового контроля только в зависимости от природы субъектов, осуществляющих контрольную деятельность. В результате наибольшее распространение получила классификация контроля на государственный и общественный контроль.⁴ Очевидно, что к налоговому контролю такое деление неприменимо, хотя следует признать, что использование субъекта контроля как критерия классификации вполне может применяться для контроля в целом и налогового контроля в частности.

Следует согласиться с мнением Е. В. Шориной, которая отмечала, что «в зависимости от научных и практических задач в основу классификации видов контроля могут быть положены различные критерии: природа субъектов контроля, их задачи, содержание контрольной деятельности, характер контрольных полномочий, характер взаимоотношений субъекта контроля с подконтрольным объектом, стадии управления, на которых проводится контроль, юридические послед-

¹ Там же. С. 47.

² Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2000. С. 85–86.

³ Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР. М.: Юридическая литература, 1973. С. 64.

⁴ Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР. М.: Юридическая литература, 1973. С. 64; Шорина Е. В. Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР. М.: Наука, 1981. С. 43; Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989. С. 48.

ствия контроля».¹ Аналогичный подход к классификации контроля нашел свое развитие в трудах многих ученых, и к настоящему времени в юридической и экономической науке уже сложились традиционные критерии классификации финансового и налогового контроля, предполагающие выделение видов контроля в зависимости от субъектов, форм, методов контроля, периодичности, направленности, «глубины», времени проведения контрольных мероприятий.²

В связи с тем что в настоящем исследовании налоговый контроль рассматривается как целостная система составляющих его элементов, критерии классификации видов налогового контроля становятся очевидными: они будут полностью определяться характеристикой того элемента налогового контроля, который будет являться основой для классификации. Кроме того, в качестве критериев классификации могут выступать также и внешние характеристики контрольной деятельности, такие как место и время проведения контрольных мероприятий. Таким образом, с известной степенью условности можно предложить следующую классификацию налогового контроля.

1. *В зависимости от субъектов, осуществляющих контрольную деятельность:*

- а) налоговый контроль, осуществляемый налоговыми органами;
- б) налоговый контроль, осуществляемый таможенными органами.

В свою очередь, в зависимости от подведомственности и подчиненности налоговых органов, осуществляющих контроль, можно выделить:

¹ Шорина Е. В. Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР. М.: Наука, 1981. С. 43.

² Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989. С. 47–58; Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР. М.: Юридическая литература, 1973. С. 61–67; Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2000. С. 85–89; Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 2001. С. 190–193; Налоги и налоговое право: Учебное пособие/Под ред. А. В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1997. С. 410–411; Поролло Е. В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. Рн/Д: Экспертное бюро; М: Гардарика, 1996. С. 11–19.

- ◆ налоговый контроль, осуществляемый налоговыми органами, где налогоплательщик состоит на учете;
- ◆ налоговый контроль, осуществляемый вышестоящими налоговыми органами (в том числе специализированными межрегиональными налоговыми органами) в отношении налогоплательщиков и иных лиц в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа, проводившего проверку соответствующего лица.

2. *В зависимости от характеристики контролируемых лиц:*

- а) налоговый контроль организаций;
- б) налоговый контроль индивидуальных предпринимателей;
- в) налоговый контроль физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

3. *В зависимости от объема контролируемой деятельности проверяемого лица:*

- а) *комплексный налоговый контроль* — подразумевает исследование всего комплекса деятельности подконтрольного лица по всем вопросам соблюдения налогового законодательства за определенный период времени либо предусматривается комплексная проверка организации одновременно с проверкой всех ее обособленных подразделений;¹
- б) *тематический (специальный, или выборочный²) налоговый контроль* — осуществление проверки деятельности подконтрольного лица по уплате определенных налогов (например, только федеральных, только региональных или только местных налогов и сборов; только прямых или только косвенных налогов и т. д.) или по отдельным вопросам соблюдения налогового законодательства;
- в) *целевой налоговый контроль* производится по отдельным финансовым операциям налогоплательщиков, таким, например, как экспортно-импортные операции; по вопро-

¹ См., например: письмо МНС РФ от 7 мая 2001 г. № АС-6-16/369 «О направлении Методических указаний по проведению комплексных выездных налоговых проверок налогоплательщиков-организаций (налоговых агентов, плательщиков сборов), в состав которых входят филиалы (представительства) и иные обособленные подразделения».

² Березова О. А., Зайцев Д. А. Налоговые проверки. М.: Главбух, 1999. С. 7.

сам правомерности возмещения сумм косвенных налогов из бюджета; по вопросам правильности применения налоговых льгот и т. д.¹

4. В зависимости от используемых методов и приемов проверки документов налоговый контроль делится еще на два подвида:
- 1) в зависимости от степени охвата предметов контроля:
 - а) *сплошной налоговый контроль* предполагает проверку всех имеющихся документов, связанных с уплатой налогов и сборов, а также исполнением иных обязанностей, установленных налоговым законодательством;
 - б) *выборочный налоговый контроль* предусматривает проверку только части специально отобранных документов. Выборочный налоговый контроль может перерасти в сплошной при обнаружении систематических нарушений, присущих всему массиву документации.
 - 2) В зависимости от источников получения сведений и данных:
 - а) *документальный налоговый контроль*, основанный на изучении документально зафиксированных данных, осуществляемый путем формальной, логической и арифметической проверки документов и использования других приемов;
 - б) *фактический налоговый контроль*, основанный на изучении фактического состояния объектов налогообложения, осуществляется путем проведения инвентаризации имущества, обследования помещений, проведением экспертиз и т. д.;
 - в) *встречный налоговый контроль*, предусматривающий получение информации о действиях обязанных лиц от их контрагентов, банков и других третьих лиц.
5. В зависимости от стадии осуществления мероприятий налогового контроля:
- а) *предварительный налоговый контроль* — предполагает профилактику и предупреждение нарушений налогового законодательства, к мероприятиям предварительного налогового контроля следует отнести осуществление учета организаций и физических лиц, создание налоговых постов и т. п.;²

¹ Березова О. А., Зайцев Д. А. Налоговые проверки. М.: Главбух, 1999. С. 7–8.

² Винницкий Д. В. Субъекты налогового права. М.: НОРМА, 2000. С. 140.

- б) *текущий налоговый контроль* — носит оперативный характер, проводится в отчетном периоде, в основном в виде дачи пояснений по уплате налогов, истребования документов, учета налоговых поступлений и т. д.;
- в) *последующий налоговый контроль* — проверка реального исполнения требований налогового законодательства, решений и предписаний контролирующих органов; проводится по окончании отчетных периодов в основном в виде налоговых проверок и отличается углубленным изучением хозяйственной и финансовой деятельности организации или физического лица за истекший период, позволяет вскрыть недостатки предварительного и текущего контроля.

6. *В зависимости от места проведения мероприятий налогового контроля:*

- а) *камеральный налоговый контроль* — осуществляется по месту расположения налогового органа;
- б) *выездной налоговый контроль* — проводится по месту нахождения проверяемого лица (налогоплательщика, налогового агента и др.)

Камеральный налоговый контроль позволяет наиболее оперативно и с наименьшими затратами проверить деятельность лица по исполнению своих обязанностей в сфере налогообложения, в то время как выездной налоговый контроль имеет больший арсенал средств и методов для проведения более глубокого контроля за исполнением требований налогового законодательства.

7. *В зависимости от плана проведения контрольных мероприятий:*

- а) *плановый налоговый контроль*;
- б) *внеплановый налоговый контроль*, который осуществляется только в установленных налоговым законодательством случаях, например при реорганизации или ликвидации организации-налогоплательщика.

Таким образом, приведенная классификация в зависимости от различных критериев показывает многогранность и сложность такого явления как налоговый контроль.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Создание прочной финансовой основы существования государства и общества, успешное осуществление реформ в сфере налогообложения, проводимых в настоящее время, своевременное и полное формирование бюджетов всех уровней невозможны без создания системы эффективного налогового контроля, призванного обеспечить финансовые интересы государства при одновременном соблюдении прав организаций и физических лиц.

В данной книге автор стремился предложить такую теоретическую концепцию налогового контроля, которая позволила бы в дальнейшем не только продолжить исследование конкретных контрольных мероприятий и процедур, но и определить направления совершенствования правового регулирования всей контрольной деятельности в сфере налогообложения. На базе имеющихся научных теорий автором в результате проведенного исследования:

- ◆ определено место налогового контроля в системе налогового права;
- ◆ предложено разграничение сфер налогового и бюджетного контроля;
- ◆ сформулированы определения налогового контроля, налогового процесса, налогового производства, контрольного налогового правоотношения; принципов и направлений налогового контроля; объекта и предмета налогового контроля; формы, метода и мероприятия налогового контроля;
- ◆ выделены налоговые производства и проанализирован состав налогового процесса;
- ◆ обоснована процессуальная форма контрольных налоговых правоотношений;
- ◆ представлена система принципов налогового контроля;
- ◆ произведено исследование субъектов контрольной деятельности и их властных полномочий; объекта и предмета, форм и методов налогового контроля;

- ◆ приведен состав и классификация документов налогового контроля;
- ◆ определены этапы контрольной деятельности;
- ◆ произведена классификация налогового контроля.

Значимость изучения налогового контроля определяется не только научной необходимостью оценки данного явления, но требованиями законодательной и правоприменительной практики. В частности, игнорирование региональными представительными органами результатов контрольной деятельности налоговых и иных уполномоченных государственных органов может привести к негативным социальным последствиям, которые наблюдались в ряде субъектов России при введении единого налога на вмененный доход,¹ который фактически парализовал деятельность субъектов малого предпринимательства в ряде регионов.

Завершая анализ основных положений теории налогового контроля, хотелось бы отметить, что формирование Особенной части налогового права продолжает наполнение указанной категории новым содержанием посредством введения новых форм налогового контроля и специальных контрольных режимов (таких, например, как режим налогового склада — ст. 197 НК РФ), что позволяет выдвинуть своеобразный лозунг о том, что «налоговый контроль — больше, чем контроль в его традиционном понимании».

¹ В соответствии со ст. 2 федерального закона от 31 июля 1998 г. №148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности», определение категории вмененного дохода должно происходить с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода, на основе данных, полученных в ходе проверок налоговых и иных государственных органов.

Список литературы

Учебники, учебные пособия, монографии, сборники, авторефераты

1. Административное право: Учебник/Под ред. Ю. М. Козлова, Л. Л. Попова. М.: Юристъ, 2000.
2. Актуальные проблемы юридического процесса в общенародном государстве. Ярославль, 1980.
3. *Андреев В. Д.* Ревизия и контроль в потребительской кооперации. М.: Экономика, 1987.
4. *Бабич А. М., Павлова Л. Н.* Государственные и муниципальные финансы: Учебник для вузов. М.: Финансы, ЮНИТИ, 1999.
5. *Бахрах Д. Н.* Административное право России: Учебник для вузов. М.: НОРМА, 2000.
6. *Бачило И. Л.* Функции органов управления. М.: Юридическая литература, 1976.
7. *Белобжецкий И. А.* Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. М.: Финансы, 1979.
8. *Белобжецкий И. А.* Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989.
9. *Белов Н. Г.* Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях. М.: Статистика, 1976.
10. *Березова О. А., Зайцев Д. А.* Налоговые проверки. М.: Главбух, 2000.
11. *Бурцев В. В.* Государственный финансовый контроль: методология и организация. М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2000.
12. *Бутынец Ф. Ф.* Организация и проведение ревизий в условиях механизации учета в потребкооперации. М.: Статистика, 1976.
13. Бюджетная система России: Учебник для вузов/Под ред. проф. Г. Б. Поляка. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 1999.
14. Бюджетная система Российской Федерации: Учебник/Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. М.: Юрайт, 1999.
15. Бюджетное право: вопросы теории и практики. СПб.: Питер, 2002.

16. *Винницкий Д. В.* Субъекты налогового права. М.: НОРМА, 2000.
17. *Витрянский В. В., Герасименко С. А.* Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1995.
18. *Вознесенский Э. А.* Финансовый контроль в СССР. М.: Юридическая литература, 1973.
19. *Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г.* Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного суда Российской Федерации: Учебное пособие. М.: ФБК-ПРЕСС, 1998.
20. *Годме П. М.* Финансовое право. М.: Прогресс, 1978.
21. *Горшенев В. М., Шахов И. Б.* Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987.
22. *Грачева Е. Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000.
23. *Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д.* Финансовое право: Учебное пособие. М.: Юриспруденция, 2000.
24. *Грунина Д. К., Ивченков Л. С.* Государственные налоговые органы и органы налоговой полиции в Российской Федерации: Учебное пособие. М.: Фин. акад. при Правительстве РФ, 2000.
25. *Данилевский Ю. А., Мезенцева Т. М.* Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при различных формах собственности. М.: Финансы и статистика, 1992.
26. *Дрейшев Б. В.* Правотворчество в советском государственном управлении. М., 1977.
27. *Иванов А. В.* Административная юрисдикция налоговых органов ОА Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. наук. Н. Новгород: Изд-во ННГУ, 1999.
28. *Иванов А. В.* Конституционные основания административно-юрисдикционных полномочий налоговых органов РФ // Вестник Нижегородского университета. Серия: Право. Вып. 1: Конституция России и права человека. ННГУ, 1998.
29. *Искра В. В.* Налоговый контроль: формы и методы проведения. СПб., 2001.
30. Как правильно подготовиться к налоговой проверке / Под общ. ред. В. И. Макарьевой. М.: Налоговый вестник, 2000.
31. *Карасева М. В.* Финансовое право. Общая часть: Учебник. М.: Юристъ, 2000.

32. *Карасева М. В.* Финансовое правоотношение. Воронеж: Изд. ВГУ, 1997.
33. *Козлов Ю. М.* Административные правоотношения. М., 1976.
34. *Козырин А. Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993.
35. *Комарова Т. Л.* Органы налоговой службы в механизме российского государства: Учебное пособие. СПб.: Изд. Юридического института (Санкт-Петербург), 2000.
36. Комментарий Закона Российской Федерации «О федеральных органах налоговой полиции» с постатейными материалами/Под ред. проф. А. Н. Козырина. М.: Статут, 2000.
37. *Кочерин Е. А.* Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. М.: Экономика, 1982.
38. *Кочерин Е. А.* Основы государственного и управленческого контроля. М.: Филинь, 2000.
39. *Крамаровский Л. М.* Ревизия и контроль: Учебник. М.: Финансы и статистика, 1988.
40. *Кузнецов Л. Д.* Правовые основы организации и деятельности Министерства РФ по налогам и сборам: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук, М., 2000.
41. *Куксин И. Н.* Налогообложение и налоговая политика в России. М., 1997.
42. *Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А.* Налоговое право России. М.: Юристъ, 2001.
43. *Кучеров И. И.* Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 2001.
44. *Кучеров И. И.* Бюджетное право России: Курс лекций. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2002.
45. *Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А.* Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/Под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001.
46. *Лазарев Б. М.* Компетенция органов управления. М.: Юридическая литература, 1972.
47. *Малеин Н. С.* Кредитно-расчетные правоотношения и финансовый контроль. М.: Наука, 1964.
48. Методика налоговых проверок: Пособие для налогоплательщиков и контролирующих органов. М.: Приор, 1996.

49. *Митрофанов В. М.* Контроль и ревизия хозяйственной деятельности предприятий. М.: Финансы, 1971.
50. *Назаров С. Н.* Теоретико-правовые основы юридической деятельности надзорно-контрольных органов в условиях формирования правового государства. Рн/Д, 2000.
51. *Налоги и налоговое право: Учебное пособие/Под ред. А. В. Брызгалова.* М.: Аналитика-Пресс, 1997.
52. *Налоговое право: Учебное пособие/Под ред. С. Г. Пепеляева.* М.: ИД ФБК-Пресс, 2002.
53. *Налоговое расследование: Экспериментальный учебник для юридических и экономических вузов и факультетов/Под общ. ред. Ю. Ф. Кваши.* М.: Юристъ, 2000.
54. *Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практическое пособие/Под ред. проф. Ю. Ф. Кваши.* М.: Юристъ, 2001.
55. *Налоговый контроль: Правовые основы. Порядок взаимодействия с налоговыми органами. Ответственность за нарушение налогового законодательства. Применение санкций.* М.: Приор, 1996.
56. *Наринский А. С., Гаджиев Н. Г.* Контроль в условиях рыночной экономики. М.: Финансы и статистика, 1994.
57. *Орлов М. Ю.* Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права: Автореферат дис. ... канд. юрид. наук. М., 1996.
58. *Панова И. В.* Административно-юрисдикционный процесс: Монография. Саратов, 1998.
59. *Панова И. В.* Юридический процесс: Монография. Саратов, 1998.
60. *Петрова Г. В.* Налоговое право. М: Издательская группа НОРМА—ИНФРА-М, 2000.
61. *Погосян Н. Д.* Правовой статус Счетной палаты Российской Федерации. М.: Юристъ, 1998.
62. *Поролло Е. В.* Налоговый контроль: Принципы и методы проведения. Рн/Д: Экспертное бюро; М.: Гардарика, 1996.
63. *Процессуальные нормы и отношения в советском праве (в «непроцессуальных отраслях»).* Воронеж Изд. ВГУ, 1985.
64. *Родионова В. М., Шлейников В. И.* Финансовый контроль: Учебник. М.: ИД ФБК-Пресс, 2002.
65. *Сорокин В. Д.* Административно-процессуальное право. М.: Юридическая литература, 1972.

66. *Сорокин В. Д.* Семь лекций по административному праву. Административный процесс и административно-процессуальное право. СПб.: Изд. Юридического института (Санкт-Петербург), 1998.
67. *Студеникина М. С.* Государственный контроль в сфере управления. М., 1974.
68. Таможенный контроль/Под ред. И. А. Ильина. М.: Экзамен, 1999.
69. *Тарасов И. А.* Налоговая проверка. М.: ФБК-Пресс, 1997.
70. Теория государства и права: Учебник/Под ред. В. К. Бабаева. М.: Юристъ, 1999.
71. *Тихомиров Ю. А.* Управленческое решение М., 1972.
72. Тихомиров Ю. А. Административное право и процесс: полный курс. М., 2001.
73. *Толкушин А. В., Попонова Н. А.* Контроль за уплатой налогов в развитых странах. М., 1993.
74. *Тяжких Д. С.* Налоговая проверка предприятия: Практическое пособие для руководителей, финансовых менеджеров и бухгалтеров предприятий. СПб.: Предприятие Михайлова В. А., 1997. Т. 1 Методика проведения, 1997. Т. 2 Учетная политика и вопросы налогообложения, 1997.
75. Управленческие процедуры/Под ред. Лазарева Б. М. М.: Наука, 1988.
76. Финансовое право: Учебник/Отв. ред. Н. И. Химичева. М.: Юристъ, 2000.
77. Финансовое право: Учебник/Под ред. проф. О. Н. Горбуновой. М.: Юристъ, 1996.
78. Финансовое право Российской Федерации: Учебник/Отв. ред. М. В. Карасева. М.: Юристъ, 2002.
79. Финансы/Под ред. В. М. Родионовой. М.: Финансы и статистика, 1993.
80. Финансы: Учебник для вузов/Под ред. проф. М. В. Романовского, проф. О. В. Врублевской., проф. Б. М. Сабанти. М.: Перспектива; Юрайт, 2000.
81. *Халфина Р. О.* Общее учение о правоотношении. М.: Юридическая литература, 1974.
82. *Хачатрян А. Г.* Конституционные основы правового статуса налоговых органов в Российской Федерации и Республике Армения. М.: Изд. РАГС, 1998.

83. *Хачатрян А. Г.* Контрольно-надзорная деятельность налоговых служб: вопросы теории и правового регулирования деятельности на территории государств — участников Содружества Независимых Государств. М.: РАГС, 1998.
84. *Хачатрян А. Г.* Совершенствование конституционно-правового статуса налоговых органов. М.: РАГС, 1998.
85. *Цыпкин С. Д.* Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности советского государства. М.: МГУ, 1983.
86. *Черноморд П. В.* Организация и проведение ревизий. М.: Финансы и статистика, 1985.
87. *Шорина Е. В.* Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР. М.: Наука, 1981.
88. *Шохин С. О.* Правовые, профессионально-этические и методические аспекты бюджетно-финансового контроля в России. М.: Прогресс, 1996.
89. *Шохин С. О.* Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. М. Финансы и статистика, 1999.
90. *Шохин С. О.* Эффективность бюджетно-финансового контроля. М.: Прогресс, 1995.
91. *Шохин С. О., Воронина Л. И.* Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России: Научно-методическое пособие. М.: Финансы и статистика, 1997.
92. Юридическая процессуальная форма: теория и практика. М.: Юридическая литература, 1976.

РП

№

Научные статьи

93. *Аксенова И. О.* Налоговый контроль за расходами физических лиц//Законодательство. 2000. № 4. С. 29.
94. *Андреев А. Г., Соменков А. Д.* Правовые основы финансового контроля//Финансы. 1999. № 12. С. 62.
95. Административная ответственность и проблемы административного права (четвертые «Лазаревские чтения»)//Государство и право. 2000. № 10. С. 13
96. *Андреев В.* Виды финансового контроля за предпринимательской деятельностью//Российская юстиция. 1998. № 10.
97. *Байтин М. И., Яковенко О. В.* Теоретические вопросы правовой процедуры//Журнал российского права. 2000. № 8. С. 93

98. Балабин В. И. Проведение налоговых проверок и оформление их результатов//Налоговый вестник. 2000. № 5. С. 53.
99. Банхаева Ф. Х. Концептуальные положения налогового процесса//Налоговый вестник. 1999. № 12. С. 36.
100. Бахрах Д. Н. Юридический процесс и административное судопроизводство//Журнал российского права. 2000. № 9. С. 6.
101. Баяхчев В. Г. Контроль за соответствием доходов и расходов физических лиц: противоречия законодательства//Законодательство. 1999. № 6. С. 48.
102. Белолипецкий В. Г. О совершенствовании государственного финансового контроля в России//Финансы. 1998. № 4. С. 47.
103. Бесхмельницын М. И. Организация и проведение контрольных мероприятий Счетной палатой Российской Федерации/Финансовые и бухгалтерские консультации. 1999. № 6. С. 63.
104. Брызгалин А., Зарипов В. Комментарий основных положений Налогового кодекса Российской Федерации. (ст. 99–104)//Хозяйство и право. 1999. № 8. С. 8.
105. Брызгалин А. В. Ответственность за налоговые правонарушения: острые вопросы правоприменительной практики//Хозяйство и право. 2001. № 3. С. 76.
106. Брыцина Т. П. Из практики контроля за исполнением налогового законодательства//Налоговый вестник. 1998. № 2. С. 60.
107. Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: формирование нормативно-законодательной базы//Журнал российского права. 2000. № 7. С. 22 .
108. Бушмин Е. В. Совершенствование методов налогового контроля с использованием информационных технологий//Налоговый вестник. 1998. № 4. С. 3.
108. Вершинин В. М. Полномочия федеральных органов налоговой полиции в сфере оперативно-розыскной деятельности//Налоговый вестник. 2000. № 6. С. 119–131.
110. Вечернин Д. Налоговый контроль//Законность. 1999. № 8. С. 7.
111. Выскребенцев И. К. О порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке//Финансы. 1999. № 7. С. 26.
112. Выскребенцев И. К. Положение о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке//Налоговый вестник. 1999. № 8. С. 25.

113. *Выскребенцев И. К., Сенокосов Л. Н., Петрунин В. В.* О повышении значения ресурсных платежей и опыте работы налоговых органов по контролю за их поступлением в бюджет//Налоговый вестник. 1997. № 10. С. 17.
114. *Гаджиев Н.* Документальный контроль по выявлению правонарушений в экономике//Законность. 1996. № 10. С. 26.
115. *Гейвандов Я. А.* Содержание и основные направления государственной надзорно-контрольной деятельности в банковской сфере//Юрист. 2000. № 6. С. 24.
116. *Горемыкина Л. Е.* Принципы государственного контроля за исполнением бюджета/Финансы. 1998. № 12. С. 47.
117. *Горош Ю. В.* Принципы правового регулирования налоговых отношений//Юрист. 1998. № 3. С. 20.
118. *Гусева Т. А.* Прокурорский надзор за соблюдением налогового законодательства//Законодательство. 2000. № 7. С. 39.
119. *Гусева Т. А., Микава И. В.* Контроль налоговых органов в области производства и оборота алкогольной продукции//Юрист. 1999. № 10. С. 34.
120. *Денисов Д.* Налоговый контроль за расходами физических лиц//Налоги. 2000. Вып. 1. С. 7.
121. *Демин А. А.* Понятие административного процесса и кодификация административно-процессуального законодательства Российской Федерации/Государство и право. 2000. № 11. С. 5–12.
122. *Дмитриев Ю. А., Измайлова И. А.* Проблема контроля и ответственности в деятельности органов государственной власти//Государство и право. 1996. № 4. С. 12.
123. *Жестков С. В.* Проблемы налогового планирования в Российской Федерации//Налоговый вестник. 1997. № 6. С. 74.
124. *Зацепин Р. В.* Основы проведения камеральных проверок//Финансы. 1999. № 12. С. 29.
125. *Земляченко С. В.* Учет, отчетность и налогообложение организаций при наличии филиалов (обособленных подразделений)//Налоговый вестник. 2000. № 3. С. 163.
165. *Иванова В. Н.* Соотношение правовых категорий «налоговый процесс» и «налоговое производство» и особенности их реализации в налоговом кодексе РФ//Юрист. 2000. № 2. С. 68.
127. *Казакова В. Н.* Учет налогоплательщиков//Налоговый вестник. 2000. № 6. С. 12–19.

128. *Карасева М. В.* Финансовая деятельность государства основополагающая категория финансово-правовой науки//Государство и право. 1996. № 11. С. 75–84.
129. *Ковалевская Д. Е.* Некоторые аспекты возмещения убытков, причиненных налогоплательщикам в результате незаконных действий (бездействия) налоговых органов и органов налоговой полиции//Налоговый вестник. 1999. № 6. С. 162.
130. *Колков С. Г.* Правовые аспекты определения налогового статуса иностранных компаний в Российской Федерации//Адвокат. 2001. № 1.
131. *Комягин Д. Л. Нарезный В. В.* Понятие «обособленное подразделение» организации в налоговых и бюджетных правоотношениях//Финансы. 2000. № 3. С. 15.
132. *Комягин Д. Л.* Органы, осуществляющие контроль за перечислением доходов бюджетов/Право и экономика. 2000. № 3. С. 46.
133. *Конюхова Т. В.* Правовые акты об органах, осуществляющих финансовый контроль. (Комментарий)//Законодательство и экономика. 1997. № 19–20; № 21–22.
134. *Кононов П. И.* Административный процесс: подходы к определению понятия и структуры//Государство и право. 2001. № 6. С. 18–19.
135. *Коростелев Ю. В.* Государственный финансовый контроль: проблемы и решения//Финансы. 1997. № 8. С. 3.
136. *Крамп В.* Регистрация и налоговый учет организаций с иностранными инвестициями//Налоговое планирование. 2000. № 1. С. 40.
137. *Крутышев А.* О международных правовых стандартах деятельности высших контрольных органов государства//Законодательство и экономика. 1999. № 8.
138. *Кузнецов Б. П.* В поисках нового: опыт работы с крупными налогоплательщиками//Налоговый вестник. 2000. № 3. С. 9–10.
139. *Кузнецов Л. Д.* Новые полномочия и ответственность налоговых органов//Налоговый вестник. 1999. № 6. С. 152; № 7. С. 153.
140. *Кузнецов Л. Д.* Учет налогоплательщиков и место уплаты налогов//Налоговый вестник. 1998. № 2. С. 54.
141. *Куприянова Л. А.* Налоговый кодекс и взаимоотношения налогоплательщиков с налоговыми органами//Финансы. 1998. № 6. С. 35.
142. *Ларионов А. С.* Бюджет области: проблемы финансового контроля//Финансы. 2000. № 4. С. 16.

143. *Лубяная В. С.* Инвентаризация имущества налогоплательщика// *Налоговый вестник*. 2000. № 1. С. 145–148.
144. *Макарьева В. И.* Сущность камеральных и документальных проверок// *Налоговый вестник*. 1997. № 11. С. 72.
145. *Масленников М. Я.* Административно-юрисдикционный процесс: понятие и соотношение с иными видами процессуально-правовой деятельности// *Государство и право*. 2001. № 2. С. 15.
146. *Мехова Т. Н.* Инструкция МНС России от 31. 03. 99 № 52 «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и вынесение решения по результатам рассмотрения ее материалов» (комментарий)// *Налоговый вестник*. 1999. № 7. С. 29.
147. *Минаев Б. А.* О контроле за правильностью исчисления и уплаты в бюджет налога на добавленную стоимость// *Налоговый вестник*. 1998. № 5. С. 28.
148. *Мишин Г. К.* Налоги и социальный контроль (политологический и криминологический аспекты)// *Государство и право*. 2000. № 8. С. 40.
149. *Никонов А. А.* Контроль за соответствием расходов налогоплательщиков их доходам// *Финансовые и бухгалтерские консультации*. 1999. № 1. С. 8.
150. *Обручев А. И.* Постановка на учет юридических лиц// *Налоговый вестник*. 1999. № 3. С. 31.
151. *Овсянников Л. Н.* Вопросы контроля в Бюджетном кодексе// *Финансы*. 1999. № 1. С. 48.
152. *Овсянников Л. Н.* Финансовый контроль как система// *Финансы*. 2000. № 12. С. 66.
153. *Овсянников Л. Н.* Государственный финансовый контроль: кому он не нужен?// *Президентский контроль*. 1996. № 5. С. 51.
154. *Овсянников Л. Н.* Ревизоры ждут новую инструкцию// *Финансы*. 1999. № 12. С. 59.
155. *Орешкин И. А.* Субъекты налогового контроля и их взаимодействие// *Финансовое право*. 2001. № 1. С. 39.
156. *Орлова Н. А.* Постановка на учет и уплата налогов обособленными подразделениями// *Главбух*. 2000. № 9. С. 32.
157. *Пепеляев С. Г.* Правовое положение органов Государственной налоговой службы Российской Федерации. М.: Инвест Фонд, 1995. С. 128.
158. *Перовская Е. Г.* О праве органов налоговой полиции осуществлять проверки// *Налоговый вестник*. 2000. № 1. С. 15–17.

159. *Петелин А. В.* О взаимодействии при осуществлении функции контроля за поступлением налогов и иных обязательных платежей//Налоговый вестник. 1999. № 2. С. 45.
160. *Петрова Г. В.* О проведении проверок налогоплательщиков//Право и экономика. 1999. № 6. С. 91–93.
161. *Петрова Г. В.* Обеспечение законности и правопорядка в налогово-бюджетной сфере//Юридический мир. 1998. № 8. С. 26.
162. *Полежарова Л. В.* Комментарии к Положению об особенностях учета в налоговых органах организаций, образованных в соответствии с законодательством иностранных государств и международных организаций//Финансовые и бухгалтерские консультации. 1998. № 5. С. 20.
163. *Полуйчик Н. Е.* О возмещении вреда (убытков), причиненного незаконными действиями государственных органов//Право и экономика. 1998. № 10. С. 68.
164. Правоохранительная деятельность таможенных органов//Право и экономика. 1998. № 5. С. 53; № 6. С. 69; № 7. С. 84; № 8. С. 67.
165. *Ривкин К. Е.* Противоправные методы работы налоговой полиции//Финансовые и бухгалтерские консультации. 2000. № 8. С. 3.
166. *Сашичев В. В.* Опыт организации налоговых проверок в ФРГ и некоторые проблемы совершенствования процедур налогового контроля в России//Налоговый вестник. 1997. № 10. С. 72.
167. *Сашичев В. В.* Малые предприятия: организация налогового контроля//Налоговый вестник. 2000. № 2. С. 22–25.
168. *Соловьев И. Н.* Акт документальной проверки налогоплательщика: требования к составлению, особенности, статус, значение для расследования налоговых преступлений//Налоговый вестник. 1999. № 3. С. 131.
169. *Соловьев И. Н.* Правовые основы, значение и особенность проведения судебно-экономических экспертиз при расследовании налоговых преступлений//Налоговый вестник. 1999. № 4. С. 152.
170. *Телятников Н. Б.* О работе с крупнейшими налогоплательщиками//Налоговый вестник. 1998. № 4. С. 9.
171. *Терещенко Л. Г.* Таможенный контроль//Право и экономика. 1997. № 15–16. С. 81.
172. *Тихомиров Ю.* Законность в сфере государственного управления//Законность. 1998. № 6. С. 2.
173. *Тихомиров Ю. А.* Теория компетенции//Журнал российского права. 2000. № 10. С. 22.

174. *Украинский Р. В.* Учет налогоплательщиков//Законодательство. 2000. № 3. С. 37.
175. *Фомина О. А.* Зарубежный опыт налогового планирования//Налоговый вестник. 1997. № 5. С. 82.
176. *Фомина О. А.* Подзаконные нормативные акты в регулировании налогового контроля в России//Налоговый вестник. 1996. № 11. С. 18.
177. *Хаменушко И. В.* Проблемы участия свидетеля в процедуре налогового контроля//Финансовые и бухгалтерские консультации. 1999. № 10. С. 23.
178. *Хаменушко И. В.* Проблемы участия свидетеля в процедуре налогового контроля//Ваш налоговый адвокат. 2000. № 1(11). С. 80.
179. *Ханнанов А.* О чем свидетельствует документальная проверка налогоплательщика//Налоговый вестник. 1997. № 4. С. 42.
180. *Хачатрян А. Г.* Налоговый контроль (надзор) как деятельность налоговых органов и вопросы правового регулирования//Юрист. 1998. № 8. С. 26.
181. *Хачатрян А. Г.* Конституционно-правовое регулирование и концепция развития деятельности налогового органа в республике Армения//Законодательство и экономика, 1999, № 3.
182. *Черник Д. Г., Морозов В. П., Лобанов А. В.* Технология налогового контроля//Налоговый вестник. 2000. № 5. С. 3–8; № 6. С. 3–11.
183. *Чиркин В. Е.* Контрольная власть//Государство и право. 1993. № 4. С. 10. С. 16.
184. *Шалумов М. С.* Прокурорский надзор и государственный контроль за исполнением законов: разграничение компетенции и ответственности//Государство и право. 1999. № 1. С. 79–85.
185. *Шараев С.* О некоторых аспектах соотношения налоговых норм и норм, регламентирующих деятельность налоговой полиции как правоохранительного органа//Хозяйство и право. 1999. № 10. С. 75–77.
186. *Шараев С.* Проблемы правового регулирования деятельности федеральных органов налоговой полиции//Хозяйство и право. 1998. № 2. С. 89.
187. *Шариков С. И.* Правовые последствия ошибок налоговых органов, допущенных при проведении проверок//Ваш налоговый адвокат. 1998. № 4(6). С. 81.
188. *Шаров А. С.* Учет налогоплательщиков-организаций//Право и экономика. 2000. № 4. С. 47.

188. *Шевченко С. В.* Как проверяет налоговая полиция//Налоговый вестник. 1998. № 4. С. 59.
190. *Шелемех Н. Н.* О применении финансовых санкций при осуществлении документальных проверок организаций, имеющих структурные подразделения//Налоговый вестник. 1999. № 11. С. 71.
191. *Шохин С. О.* Вопросы финансового контроля в бюджетном кодексе Российской Федерации//Финансы. 1997. № 10. С. 5.
192. *Шохин С. О., Петросян Д. С.* Методы финансового контроля//Финансовые и бухгалтерские консультации. 1997. № 8. С. 80.
193. *Шохин С. О., Петросян Д. С.* Особенности бюджетно-финансового контроля//Финансовые и бухгалтерские консультации. 1997. № 6. С. 24.
194. *Шохин С. О., Ширяев В. П.* Гражданско-правовая ответственность органов финансового контроля//Юридический мир. 1997. № 12. С. 56.
195. *Щербинин А. Т.* Еще один этап организации налогового контроля//Финансы. 1996. № 4. С. 21.
196. *Щербинин А. Т.* Правовые основы налогового контроля//Финансы. 1998. № 5. С. 26.
197. *Щербинин А. Т.* Совершенствовать налоговый контроль//Финансы. 1995. № 9. С. 17.
198. *Юдин С. В.* Арбитражный суд о постановке на учет по месту нахождения организации//Российский налоговый курьер. 2001. № 3.
199. *Ялбуганов А. А.* О правовом регулировании государственного финансового контроля//Юрист. 1999. № 2. С. 16.
200. *Ялбуганов А. А.* Финансовый контроль как институт финансового права//Юрист. 1999. № 4. С. 43. 281
201. *Ялбулганов А. А.* Налоговые органы Казахстана в системе финансового контроля//Налоговый вестник. 1999. № 6. С. 134. 281

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

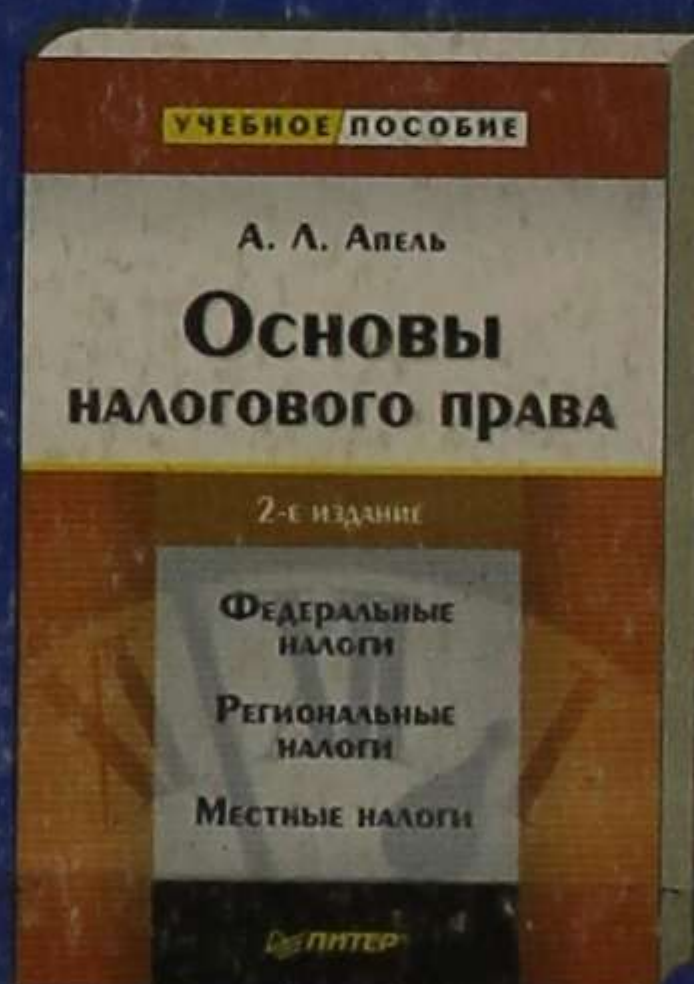
О. А. Ногина

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ: ВОПРОСЫ ТЕОРИИ

Ногина Оксана Аркадьевна — кандидат юридических наук, старший преподаватель кафедры государственного и административного права юридического факультета Санкт-Петербургского государственного университета.

Цель предлагаемой книги — обосновать понятийный аппарат института налогового контроля, исследовать правовой характер его основных элементов, определить его виды и принципы.

**Спрашивайте в книжных магазинах или заказывайте по почте
КНИГИ ИЗДАТЕЛЬСТВА «ПИТЕР»**



Заказ наложенным платежом:

197198, С.-Петербург, а/я 619
e-mail: postbook@piter.com
для жителей России

61093, г. Харьков-93, а/я 9130, ООО «Питер»
Тел.: (0572) 23-75-63,
28-20-05 (факс)
e-mail: piter@tender.kharkov.ua
для жителей Украины



843627

ПИТЕР
WWW.PITER.COM

Посетите наш web-магазин:
www.piter.com

ISBN 5-94723-104-2



9 785947 231045