

**Сыргак уулу С. - преподаватель
кафедры административного и
финансового права КГЮА
УДК:351.713+336.221.4**

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ КАК ИНСТИТУТ НАЛОГОВОГО ПРАВА

Аннотация: *Налоговый контроль является самостоятельным правовым институтом налогового права - подотрасли финансового права. В состав налогового контроля входят не только нормы, регулирующие отношения в области учёта налогоплательщиков и проведения контрольных налоговых мероприятий, но и нормы регулирующие отношения в области налогового контроля за крупными расходами физических лиц.*

Аннотация: *Салык көзөмөлдөө каржы укугунун тармагы алдындагы салык укугунун өз алдынча укуктук институту болуп саналат. Салык көзөмөлдөө курамына салык төлөөчүлөрдүн айланасындагы эсеп-кысапты жөнгө салуу мамилелеринин нормалары гана кирбестен, укукка жана милдетке жөндөмдүү адамдардын ири акчаларынын чыгашасы алкагындагы салык көзөмөлдөө мамилелерин жөнгө салуу нормалары да кирген.*

Annotation: *Tax control is an independent legal institution of tax law - subsector financial law. The structure of the tax control includes not only the rules governing relations in the field of taxpayers and tax measures of control, but also rules governing relations in the field of tax control of major expenses of individuals.*

Ключевые слова: *Налоговый контроль, налогоплательщик, налоговые органы, налоговая проверка.*

Негизги сөздөр: *Салык көзөмөлдөө, салык төлөөчү, салык органдары, салык текшерүү.*

Keywords: *Tax audit, the taxpayer, the tax authorities, tax inspection.*

Сущность налогового контроля можно рассматривать как функцию, элемент государственного управления экономикой; как особую деятельность по исполнению налогового законодательства, осуществляемую уполномоченными органами государственной исполнительной власти, исполнительными органами местного самоуправления, другими уполномоченными органами и должностными лицами, вытекающую из сущности налоговых отношений.

Налоговый контроль - это цель, а мероприятия налогового контроля средства достижения данной цели. Налоговый контроль может быть предварительным, текущим (оперативным) и последующим. Налоговый контроль реализуется посредством проведения определенных мероприятий. Мероприятия налогового контроля - это определенные фактические действия налогового органа, осуществляемые в целях реализации налогового

контроля. Мероприятия налогового контроля можно классифицировать по форме: основные мероприятия (налоговые проверки, иные мероприятия, по результатам которых принимается итоговое решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности); вспомогательные мероприятия (проводятся в рамках основных); дополнительные мероприятия (по окончании налоговых проверок на этапе рассмотрения материалов налоговой проверки).

Учитывая мнение Э.А. Вознесенского, что «сущность контроля состоит в регулярной проверке соблюдения законодательства, выявлении нарушений хозяйственной дисциплины», правовая концепция сущности контроля сводится к способу обеспечения законности, к проверке соблюдения правовых норм [1].

Основная цель налогового контроля конкретизируется в задачах. К задачам налогового контроля относятся: обеспечение правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет и государственные внебюджетные фонды; предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах; наказание нарушителей законодательства о налогах и сборах.

В качестве основных задач налоговых органов при осуществлении контрольной деятельности можно выделить: контроль за соблюдением налогового законодательства; контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, иных обязательных платежей, а также платежей при пользовании недрами, установленных законодательством Кыргызской Республики; контроль за соблюдением валютного законодательства.

Чтобы раскрыть содержание налогового контроля, необходимо также определить его субъект, объект, предмет и направления контроля.

Основным субъектом налогового контроля являются налоговые органы, которые имеют широкие контрольные полномочия в сфере налогообложения. В настоящее время налоговыми органами являются Государственная налоговая служба при Правительстве и ее территориальные органы. Полномочия Государственной налоговой службы определены Налоговым кодексом КР от 17 октября 2008 года N 230, законом КР «О Государственной налоговой службе» от 23 января 2009 года N 24 и Положением о Государственной налоговой службе при Правительстве Кыргызской Республики от 16 февраля 2012 года №100.

Объект налогового контроля необходимо рассматривать в широком плане, по аналогии с финансовым контролем, как разновидность денежных отношений публичного характера, возникающих в процессе взимания налогов и привлечения виновных к ответственности. Также объект налогового контроля можно определить как действие (бездействие) налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов и иных лиц по уплате налогов и сборов и исполнению иных обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, которые оцениваются с точки зрения их законности, достоверности, своевременности. Объект

конкретного мероприятия налогового контроля определяется характером того или иного конкретного контрольного действия. К примеру, 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 так далее. Указанные действия получают свою правовую оценку в акте налоговой проверки (итоговом документе налоговой проверки), а затем - в решении налогового органа, принимаемого на основе рассмотрения результатов проверки.

Предмет налогового контроля определяется в соответствии с трактовкой объекта контроля. Во-первых, это правильность, своевременность и полнота выполнения налогоплательщиками своих обязанностей по отношению к государству (муниципальным образованиям). Во-вторых, предметом является тот материальный носитель, который подвергается проверке в ходе контрольных действий.

Направления налогового контроля представляют собой относительно обособленные сферы контрольной деятельности, охватывающие однородные по своему содержанию действия налогоплательщиков и иных лиц по исполнению возложенных на них обязанностей. Можно выделить следующие направления налогового контроля: контроль правильности исчисления, полноты уплаты налогов и сборов; контроль законности применения налоговых льгот; контроль правомерности возмещения косвенных налогов из бюджета; контроль соблюдения специальных налоговых режимов; контроль постановки на налоговый учет и исполнения связанных с этим обязанностей; контроль правильности ведения бухгалтерского (налогового) учета, своевременности представления налоговых деклараций и достоверности содержащихся в них сведений; контроль своевременности уплаты налогов; контроль исполнения налоговыми агентами обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению налогов в соответствующий бюджет; проверка соответствия крупных расходов физических лиц их доходам; проверка соблюдения банками обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством; контроль полноты учета денежной выручки; проверка правильности применения контрольно - кассовых аппаратов; предупреждение и пресечение нарушений налогового законодательства; выявление проблемных категорий налогоплательщиков; выявление резервов увеличения налоговых поступлений; анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика; контроль крупнейших налогоплательщиков и другие.

В процессе налогового контроля контролирующие органы осуществляют реализацию фискальной функции (формирование государственного денежного фонда), контрольной функции (контроль правильности исчисления, полноты уплаты налогов и сборов), стимулирующей функции (обеспечение надлежащего исполнения налогового законодательства на основе комплекса предупредительных мероприятий). Применительно к налоговому контролю как целенаправленной деятельности

органов государственного управления можно выделить следующие этапы: регистрация и учет налогоплательщиков; прием налоговой отчетности; проведение камеральных проверок; начисление платежей к уплате; контроль своевременности уплаты начисленных сумм; проведение выездных проверок; контроль реализации материалов проверок и уплаты начисленных пени и штрафов.

Дискуссия по вопросу определения форм и методов контроля в целом, а также финансового и налогового контроля в частности развернулась еще в советское время. Принятие в свое время Налогового кодекса Кыргызской Республики, нормативно закрепивших формы налогового и финансового контроля, окончательно не решило проблему соотношения форм и методов соответствующих видов контроля. В настоящее время в статье 93 Налогового кодекса КР устанавливаются следующие формы проведения налогового контроля: налоговой регистрации и учетной регистрации налогоплательщика; учета поступлений налога в бюджет; налоговой проверки; рейдового налогового контроля; установления налогового поста [2]. Реализация контрольной деятельности происходит путем применения уполномоченными органами соответствующих методов контроля. Под методом обычно понимается способ (или совокупность способов) практического осуществления или познания изучаемых явлений. Категория метода может рассматриваться как совокупность свойственных человеку эмпирических приемов познания окружающей действительности.

В отношении методов и методологии контроля также существует довольно большое многообразие точек зрения. 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, то есть при помощи методов налогового контроля происходит реальное изучение состояния объектов и предметов налогового контроля [3].

Методы налогового контроля различны: общенаучные методы, такие как статистический, логический, сравнительный и другие; специальные методы исследования, такие как проверка документов; экономический анализ; исследование предметов и документов; осмотр помещений (территорий) и предметов; инвентаризация; экспертиза и так далее, применение которых характерно именно для определенных видов деятельности, в частности таких, как контрольная деятельность; методы воздействия на поведение проверяемых лиц в ходе осуществления налогового контроля, такие как убеждение, поощрение, принуждение и другие.

Необходимо отметить, что формы и методы налогового контроля существуют в неразрывном, органичном единстве. Вот почему 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. Проверка документов будет являться лишь одним из целого комплекса методов налогового контроля, применяемых налоговыми органами при проведении своей контрольной деятельности в форме налоговых проверок.

Метод налогового контроля представляет собой конкретный способ, прием проверки законности хозяйственных операций, правильности их отражения в документах, обнаружения правонарушений и преступлений. Методы налогового контроля можно разделить на следующие группы: методы документального контроля, методы фактического контроля, расчетно-аналитические методы, информативные методы.

В группу методов документального контроля включаются две основные подгруппы: организационно-правовые методы (истребование и выемка документов) и собственно методы документального контроля (проверка соблюдения правил составления, достоверности и подлинности документов; нормативная проверка; арифметическая (счетная) проверка документов и учетных регистров; сличение документов с учетными записями; изучение обоснованности бухгалтерских проверок). Методы документального контроля играют основную роль при проведении контрольно-проверочных мероприятий. Они значительно трудоемки, требуют знания законодательства, бухучета, к ним трудно применить автоматизацию.

Группа методов фактического контроля объединяет в себе методы, связанные с контролем результатов финансово-хозяйственной деятельности и выполнением налогоплательщиком его обязанностей по полному, точному исчислению налогов и своевременному их перечислению в бюджет. Методы фактического контроля включают в себя: инвентаризацию имущества налогоплательщика (наличных денег, ценных бумаг, расчетов); экспертизу (экспертную оценку) - экспертиза качества материальных ценностей, достоверности документов, экспертное исследование подлогов; привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля; проверку объемов выполненных работ (проверка фактического объема оплаченных работ): встречная сверка и взаимная сверка (сопоставление) документов; контрольный запуск сырья и материалов производства; лабораторный анализ качества сырья и материалов; контрольную закупку. Методы фактического контроля очень трудоемки, также требуют специфических знаний (отраслевых особенностей), их автоматизация практически невозможна.

К расчетно-аналитическим методам контроля относятся две группы: вспомогательные методы и нетрадиционные (косвенные) методы. Вспомогательные носят вторичный характер по отношению к документальным и фактическим методам налогового контроля и направлены на комплексное изучение и исследование финансово-хозяйственной деятельности контролируемого объекта в целях выявления налоговых правонарушений и преступлений (техничко-экономические расчеты; нормативное (контрольное) сличение; группировка и обобщение; логическая оценка сведений, содержащихся в документах; экономический анализ плановых, фактических

и отчетных данных). К косвенным (нетрадиционным) методам относятся: контроль ценообразования налоговыми органами; методы внешнего и внутреннего сопоставительного анализа деятельности предприятия (расчет по аналогии), метод анализа собственного капитала. Расчетно-аналитические методы также очень трудоемки, требуют высокой квалификации, навыков аналитической работы, их возможно автоматизировать [4].

Информативные методы включают получение объяснений налогоплательщиков, различных сведений согласно запросам налоговых органов. К ним относятся: истребование письменных справок и объяснений налогоплательщика; инструктирование налогоплательщиков и разъяснение действующего законодательства. Информативные методы требуют знания документации, опыта работы с людьми, и автоматизация их возможна.

Таким образом, можно сделать вывод, что перечисленные формы налогового контроля по сути являются методами.

Многие авторы формы и методы контроля употребляют как взаимозаменяемые: трактуют формы контроля как слагаемые его метода, либо методы контроля возлагают в основу классификации его форм.

Е.Ю. Грачева и Э.Д. Соколова не разделяют формы и методы налогового контроля, представляя их как синонимы [5].

Форма налогового контроля выражает содержание контрольного процесса, а в предложенной ею классификации налогового контроля присутствуют уже обозначенные применительно к финансовому контролю формы в зависимости от времени проведения, то есть предварительный, текущий и последующий контроль.

Не существует единого подхода и в определении метода налогового контроля.

По мнению О.А. Ногиной, методы 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 во внебюджетные фонды» [6].

Таким образом, до сегодняшнего дня в теории, в законодательстве и на практике допускается смешение форм и методов налогового контроля.

Как уже говорилось, в статье 93 НК КР определены формы налогового контроля. К ним относятся: Налоговый контроль осуществляется в следующих формах: налоговой регистрации и учетной регистрации налогоплательщика; учета поступлений налога в бюджет; налоговой проверки; рейдового налогового контроля; установления налогового поста.

Предлагаю разделить понятия форм и методов налогового контроля. Под формами предлагаю понимать налоговые проверки (выездную и камеральную) как таковые. Под методами - действия налоговых органов (комплекс мероприятий), осуществляемые при проведении налоговых проверок (выездной и камеральной): получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверка данных учета и

отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли) и другие.

В научной литературе выделяют три вида контроля: общий, ведомственный (в рамках ведомства) и специализированный, касающийся определенной сферы деятельности. В свое время Государственная налоговая инспекция Киргизской ССР определялась как единая система контроля за соблюдением налогового законодательства, а также за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей, поэтому о налоговом контроле следует говорить именно как о специализированном надведомственном контроле.

Виды налогового контроля определяют в зависимости от сроков (оперативный и периодический) и источников (документальный и фактический). Оперативный контроль представляет собой проверку, которая осуществляется в пределах отчетного периода по завершении контролируемой операции в соответствии с ее качественной и количественной характеристиками, источниками данных для которой служат плановая, оперативно-техническая, статистическая и бухгалтерская информация. Периодический контроль представляет собой проверку за определенный отчетный период, источниками данных для которого являются планы, сметы, нормы и нормативы, первичные документы, отчеты, записи в учетных регистрах, отчетности и другим источники. Задачей такой проверки является установить, соблюдаются ли требования налогового законодательства, уплачиваются ли своевременно и в полной мере налоги, а также обнаружить нарушения и принять меры к их устранению. Документальный контроль является проверкой, при которой содержание проверяемого объекта и его соответствие регламентированному значению определяются на основании данных, содержащихся в документах (первичных и сводных). Фактический контроль — это проверка, при которой количественное и качественное состояние проверяемого объекта устанавливается на основании обследования, осмотра, обмера, пересчета, взвешивания, контрольной закупки, контрольной поставки и других действий.

Следует отметить, что виды контроля выделяются в зависимости от субъектов контрольной деятельности, их полномочий, применяемых форм, методов контроля, задач контрольной деятельности, глубины контрольных мероприятий, времени и места их проведения и другого.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль за деятельностью промышленных предприятий. - Л., 1985.-С. 69
2. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 года N 230 // газета Эр-кин ТОО. - 2008. - 22 октября. - N 78-79-80-81

3. Пантюшов О.В. Мероприятия налогового контроля // Право и экономика. - 2009,- № 1.-С.1..
4. Неляпина Ю.В. Выездные проверки как наиболее эффективная форма налогового контроля //Налоги (газета). - 2012. - № 41. - С. 1.
5. Бурцев В.В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. - М.,2000. - С. 89.
6. Кормилицын А.С. Объект и предмет налогового контроля, // Административное и муниципальное право. - 2008. - № 5. - С. 1.