

Именно отсутствие в российском законодательстве самостоятельного нормативного правового акта о финансовом контроле ведет к бессистемности в урегулировании отношений в области финансового контроля и является тем существенным аргументом, на основании которого происходит «нестыковка» мнений ученых о месте финансового контроля как в системе финансового права, так и в финансовой системе в целом.

Принятие данного закона позволит восполнить имеющиеся пробелы в законодательстве, избежать дублирования перечисленных понятий в различных нормативных актах, упорядочить систему контрольных органов, их компетенцию, а также исключить нормы права, противоречащие друг другу.

*А.С. Селиванов\**

## К ВОПРОСУ О КРИТЕРИЯХ КЛАССИФИКАЦИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

**Ключевые слова:** *Налоговый контроль, финансовый контроль, классификация, финансовая деятельность, формы контроля.*

### *A.S. Selivanov. On the Issue of Criteria for the Classification of Tax Control*

*The existence of different types of financial activities results in the existence of different types of state fiscal control. We consider the tax control as a form of state fiscal control. Separation types of state fiscal control, promotes the release of tax control. Analysis of state fiscal control and its classification is given for different causes. Emphasizing different criteria of the classification of tax control. The main types of tax control are given. The characteristics of state fiscal control and tax control is given.*

Многообразие видов финансовой деятельности предполагает необходимость существования различных видов финансового контроля. Их рассмотрение во многом способствует выделению видов налогового контроля, как одного из видов государственного финансового контроля. Классификация финансового контроля может быть проведена по различным основаниям.

Так, Е.Ю. Грачева выделяет следующие виды финансового контроля<sup>1</sup>.

В зависимости от времени проведения финансовый контроль подразделяется на предварительный, текущий и последующий.

---

\* Аспирант Московской государственной юридической академии имени О.Е. Кутафина.  
[Alechandro@rambler.ru]

<sup>1</sup> См.: Финансовое право в вопросах и ответах: учеб. пос. / отв. ред. Е.Ю. Грачева. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2011. С. 44.

Предварительный финансовый контроль проводится до совершения операций по созданию, распределению и использованию определенных фондов денежных средств: при рассмотрении и утверждении бюджетов, других финансово-плановых актов, при приеме заявок и т.д.

Текущий финансовый контроль осуществляется повседневно при проведении финансовых операций, последующий финансовый контроль — после совершения хозяйственных и финансовых операций по использованию финансовых ресурсов из соответствующих фондов денежных средств.

В зависимости от субъектов, осуществляющих финансовый контроль, он может быть подразделен на различные виды: государственный (общегосударственный и ведомственный); муниципальный; внутрифирменный (внутрихозяйственный); аудиторский.

Представляется, что данная классификация финансового контроля является недостаточно полной в связи с тем, что не выделяется такой вид контроля, как общественный.

Государственный контроль осуществляется федеральными органами законодательной власти, федеральными органами исполнительной власти, в том числе специально созданными органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Н.И. Химичева выделяет следующие виды финансового контроля в зависимости от субъектов, осуществляющих финансовый контроль <sup>1</sup>:

- 1) представительных органов государственной власти и органов местного самоуправления;
- 2) Президента или аппарата Президента РФ;
- 3) исполнительных органов власти общей компетенции;
- 4) финансово-кредитных органов;
- 5) ведомственный и внутрихозяйственный;
- 6) общественный;
- 7) аудиторский.

В зависимости от сферы применения можно выделить следующие виды финансового контроля: налоговый, валютный, бюджетный контроль, контроль за деятельностью кредитных организаций, контроль за деятельностью страховых организаций и др.

Налоговый контроль является одним из видов государственного финансового контроля. Исходя из представленных выше классификаций налоговый контроль можно отнести к общегосударственному финансовому контролю <sup>2</sup>.

<sup>1</sup> См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2003. С. 126—127.

<sup>2</sup> См.: Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М., 2000. С. 141.

В свою очередь, налоговый контроль также подразделяется на виды. Классификация налогового контроля может быть проведена по различным основаниям.

В зависимости от времени проведения выделяют предварительный, текущий и последующий налоговый контроль.

Предварительный контроль проводится до наступления отчетного периода по конкретному налогу либо до предоставления налогоплательщику, налоговому агенту, иному обязанному лицу налоговых льгот, изменения сроков уплаты. Данный вид налогового контроля связан преимущественно с учетом организаций и физических лиц, с проверками правильности ведения бухгалтерской и иной учетной документации, с информированием населения об основных положениях законодательства о налогах и сборах и др. Предварительный контроль направлен на предупреждение правонарушений, способствует укреплению финансовой дисциплины.

В практике ряда зарубежных стран возросла роль предварительного налогового контроля и доказана его эффективность. Широкое распространение получили рассылки персональных налоговых уведомлений, установление контрольной даты платежа и др. В Швеции, например, практикуется выдача предварительного постановления органа налогового контроля, в котором устанавливается размер налоговых обязательств по предварительным решениям налогоплательщиков<sup>1</sup>. В данном случае налогоплательщик может до совершения сделки обжаловать в суде решение налогового органа.

Следует отметить, что законодателем были внесены в Налоговый кодекс Российской Федерации изменения<sup>2</sup>, в некоторой степени делающие шаги навстречу предварительному контролю, путем стимулирования налогоплательщиков в части использования разъяснений налоговых органов и Министерства финансов Российской Федерации. С 2007 года на налогоплательщика не налагаются штрафы и пени в случаях, если он действовал в соответствии с разъяснениями финансового, налогового или другого уполномоченного органа, даже если впоследствии будет выяснено, что они носили ошибочный характер (п. 8 ст. 75 и п. 1, 3 ст. 111 НК РФ).

Текущий (оперативный) контроль проводится в течение отчетного периода и направлен на выявление своевременности и полноты поступления налоговых и других обязательных платежей. Данный вид контроля основан

---

<sup>1</sup> См.: Паскачев А.Б., Кашин В.А. Швеция: опыт налогового администрирования // Налоговая политика практика. 2004. № 3. С. 32.

<sup>2</sup> В данном случае речь идет об изменениях, внесенных Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // Собрание законодательства РФ. 2006. № 31 (часть I). Ст. 3436.

вается на изучении первичных документов, осуществлении бухгалтерского и налогового учетов, инвентаризациях и т.д. Такой вид контроля позволяет контролирующим органам быстро реагировать на изменения в финансовой деятельности налогоплательщика, предупреждать нарушения налогового законодательства.

Последующий налоговый контроль заключается в проверке финансово-хозяйственной деятельности после завершения отчетного налогового периода и направлен на выявление тех нарушений, которые не были установлены и устранены (предотвращены) при проведении предварительного и текущего контроля. Такой контроль осуществляется на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. К формам проведения последующего контроля можно отнести камеральные и выездные налоговые проверки, осмотр помещений налогоплательщика, используемых для извлечения прибыли. Последующий контроль сегодня является преобладающим в деятельности налоговых органов и охватывает практически все формы налогового контроля.

Существующую классификацию налогового контроля В.И. Гуреев предлагает дополнить оперативным и периодическим контролем в зависимости от сроков выполнения. По его мнению, оперативный контроль осуществляется внутри отчетного месяца по завершении контролируемого процесса, операции или действия. Периодический контроль проводится за определенный отчетный период. Задача такой проверки — установить, соблюдаются ли требования законодательства, в том числе налогового; правильно, своевременно и целесообразно ли совершаются хозяйственные операции и процессы; вскрыть нарушения и недостатки в работе проверяемого объекта (юридического, физического, должностного лица) и принять меры по их устранению<sup>1</sup>. Такое деление налогового контроля сопоставимо с видами налоговых проверок, так оперативный контроль в определении, предложенном В.И. Гуреевым, отвечает признакам камеральной налоговой проверки, а периодический по задачам подобен выездной проверке.

В научной литературе выделяют также горизонтальный и вертикальный налоговый контроль<sup>2</sup>. Под горизонтальным понимается контроль законодательной власти за деятельностью исполнительной власти по исполнению налогового законодательства. Этот контроль еще называют парламентским. Объектами указанного вида налогового контроля является деятельность ор-

<sup>1</sup> См.: Гуреев В.И. Российское налоговое право. М., 1997. С. 196.

<sup>2</sup> См.: Безруков Г.Г., Казак А.Ю., Привалова С.Г. Налоговый контроль в условиях реформирования экономики. Екатеринбург, 2003. С. 17—54.

ганов Федеральной налоговой службы Российской Федерации по мобилизации налоговых ресурсов в бюджет, а также деятельность Правительства Российской Федерации и Министерства финансов Российской Федерации по разработке проектов налогового законодательства, а также постановлений, приказов и методических указаний. Вертикальный контроль можно разделить, во-первых, на непосредственный контроль налоговых органов за правильным исчислением и уплатой налогоплательщиками налогов в бюджет и, во-вторых, на контроль, осуществляемый налоговыми органами вышестоящего уровня за работой нижестоящего звена налоговой службы.

В зависимости от источника получения сведений и данных разделяют документированный и фактический налоговый контроль (И.И. Кучеров, А.С. Шаров)<sup>1</sup>. Документированный налоговый контроль характеризуется проведением формальной, логической и арифметической проверки документов, юридической оценки хозяйственных операций, отраженных в документах, встречной проверки и анализом. Фактический налоговый контроль осуществляется в ходе непосредственного его проведения. Это постановка на учет, получение свидетельских показаний, документов, подсчет, взвешивание, обмер инвентаризованного имущества, проведение экспертизы. О.А. Ногина добавляет к данной группе еще и встречный налоговый контроль, в ходе которого, по ее мнению, происходит получение информации о действиях обязанных лиц от их контрагентов, банков и других третьих лиц<sup>2</sup>. Данная позиция представляется недостаточно аргументированной, поскольку выделение встречного налогового контроля в самостоятельный вид не учитывает содержание ст. 87 НК РФ, согласно которой встречная проверка может быть проведена только во время камеральных и выездных проверок.

Ю.А. Крохина в зависимости от места проведения мероприятий налогового контроля выделяет выездной налоговый контроль, который проводится по месту нахождения налогоплательщика и камеральный — по месту нахождения налогового органа<sup>3</sup>. Камеральный налоговый контроль позволяет с наименьшими затратами времени и усилиями налогового органа проверить соблюдение проверяемым лицом законодательства в сфере налогообложения. Выездной контроль позволяет использовать специальные средства и способы для более глубокого анализа деятельности налогоплательщика по реализации положений налогового законодательства.

---

<sup>1</sup> См.: Шаров А.С. Организационно-правовые формы осуществления налогового контроля в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2001. С. 48; Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. М., 2001. С. 188.

<sup>2</sup> См.: Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб., 2002. С. 143—144.

<sup>3</sup> См.: Налоговое право России: учебник / под ред. Ю.А. Крохиной. М., 2008. С. 321.

По объекту контролируемой деятельности проверяемого лица налоговый контроль подразделяется на комплексный и тематический. 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. Тематический (специальный или выборочный) налоговый контроль представляет собой 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,

По характеру контрольных мероприятий выделяют плановый и внезапный налоговый контроль. Плановый контроль проводится на основе ежеквартально составляемых планов проведения проверок. Включение налогоплательщика в план проверок происходит по результатам анализа всей имеющейся о налогоплательщике информации (от бухгалтерской отчетности и налоговых расчетов до информации, поступающей от правоохранительных органов, органов государственной власти, средств массовой информации и т.д.), которая даст основания предполагать наличие различного рода нарушений налогового законодательства. Внезапный контроль проводится лишь в случае необходимости. Например, в целях установления факта совершения налогового правонарушения, который может быть сокрыт при проведении обычной проверки.

По периодичности проведения налоговый контроль подразделяется на первоначальный и повторный. Первоначальным контролем можно признать мероприятия, проводимые налоговым органом, в отношении одного налогоплательщика впервые по разным налогам и за разные периоды времени в течение календарного года. Повторный контроль имеет место в тех случаях, когда в течение календарного года проводятся две и более выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за один и тот же период<sup>1</sup>.

По субъектам, осуществляющим налоговый контроль, И.И. Кучеров различает налоговый контроль, проводимый налоговыми, финансовыми, таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов, государственный налоговый контроль и внутренний налоговый контроль, осуществляемый налогоплательщиками самостоятельно. Представляется, что для последней классификации нет достаточных оснований. Налоговый кодекс Российской Федерации наделяет полномочиями по осуществ-

<sup>1</sup> Согласно п. 5 ст. 89 НК РФ запрещено проведение повторных выездных налоговых проверок.

влению налогового контроля исключительно налоговые органы (ст. 82 НК РФ). Если таможенные и финансовые органы и ранее формально не назывались в Налоговом кодексе органами, осуществляющими налоговый контроль, то теперь действующая редакция Кодекса специально исключила из числа таких органов, также и органы государственных внебюджетных фондов<sup>1</sup>. Выделение же в качестве классификационной группы внутреннего контроля налогоплательщика противоречит мнению самого И.И. Кучерова, утверждающего, что налоговый контроль является разновидностью именно государственного финансового контроля<sup>2</sup>.

В зависимости от категории контролируемых лиц О.А. Ногина подразделяет налоговый контроль на контроль организаций; контроль индивидуальных предпринимателей; контроль физических лиц, не являющимися индивидуальными предпринимателями<sup>3</sup>.

При рассмотрении видов налогового контроля также возможно выделить контроль крупнейших налогоплательщиков как особых субъектов налогового администрирования. Нормативные акты Федеральной налоговой службы РФ относят крупнейших налогоплательщиков к особой группе, что позволяет выделить их в отдельную категорию, классифицировать в зависимости от размера контролируемой организации<sup>4</sup>.

Итак, государственный финансовый контроль осуществляется не только уполномоченными органами государственной власти, органами местного самоуправления, аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, иными хозяйствующими субъектами, но и общественными организациями. При выявлении видов финансового контроля возможно выделение такого критерия классификации, как по сфере применения, в связи с которой налоговый контроль является одним из его видов.

Также, рассматривая классификацию налогового контроля, можно выделить особую группу субъектов налогового администрирования — крупнейших налогоплательщиков.

---

<sup>1</sup> Федеральный закон от 11 июня 2004 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления» // Собрание законодательства РФ. 2004. № 27. Ст. 2711.

<sup>2</sup> См.: Кучеров И.И. Указ. соч. С. 186.

<sup>3</sup> Ногина О.А. Указ. соч. С. 142.

<sup>4</sup> Статья 83 НК РФ выделяет категорию крупнейших налогоплательщиков; см. также: приказ МНС России от 16 апреля 2004 г. № САЭ-3-30/290@.