

Филиппова А. В. / Filippova A. V.

ПРАВОВАЯ ПРИРОДА НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В СИСТЕМЕ  
КОНТРОЛЬНО-НАДЗОРНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ГОСУДАРСТВА

LEGAL NATURE OF TAX CONTROL IN THE SYSTEM OF STATE  
CONTROL AND OVERSIGHT

*Филиппова Анна  
Владимировна,  
преподаватель кафедры кон-  
ституционного и админи-  
стративного права Москов-  
ского государственного уни-  
верситета экономики, ста-  
тистики и информатики  
(МЭСИ), г. Москва,  
AFilippova@mesi.ru*

Проводя различие между надзор-  
ной и контрольной деятельностью ор-  
ганов государственной власти и анали-  
зируя нормы Налогового кодекса РФ,  
наделяющие налоговые органы полно-  
мочиями, утверждается о реально ре-  
ализуемых при налоговых проверках  
надзорных функций государства, а не  
контрольных.

Отмечается, что в отношении на-  
логовых проверок, как камеральных,  
так и выездных, не прослеживается  
главный признак, присущий контроль-  
ной деятельности – оказание влияния  
на внутренние процессы деятельности  
проверяемого субъекта, принятие мер  
повышения эффективности его дея-  
тельности.

**Ключевые слова:** налоговый кон-  
троль, контрольно-надзорная деятель-  
ность, государственный надзор, пра-  
вовая природа контрольно-надзорной  
деятельности.

*Filippova Anna  
Vladimirovna,  
Lecturer of the Department  
of constitutional and ad-  
ministrative law of Moscow  
State University of Econo-  
my, Statistic and Informat-  
ics (MESI), Moscow,  
AFilippova@mesi.ru*

By distinguishing between the supervisory and control activities of public authorities and analyzing norms of the Tax Code of the RF, which confer powers to tax authorities, here are alleged really implemented during tax audits state oversight functions, and not control ones.

The author notes that in respect of tax audits, both cameral and field ones, there is no the main feature, inherent to control activity – impact on the internal processes of an audited entity, adoption measures to increase its efficiency.

**Keywords:** tax control, control and oversight activities, state supervision, legal nature of control and oversight activities.

Посредством контрольно-надзорной деятельности государство обеспечивает соблюдение законодательно установленных предписаний, призванных гарантировать с одной стороны права и законные интересы граждан и организаций, а с другой стороны публичные интересы самого государства.

Современное российское законодательство не содержит четкого разграничения понятий государственного контроля и надзора. В некоторых нормативных правовых актах эти понятия употребляются даже в качестве синонимов. Например, Федеральный закон «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» [2] в самом названии допускает употребление понятий «государственный контроль» и «надзор» как взаимозаменяемые, тождественные. Указанный закон также содержит общее определение для этих двух различных, на наш взгляд, видов деятельности органов государственной власти, посредством которых государство осуществляет свою контрольно-надзорную функцию.

Вместе с тем, российское законодательство содержит определения таких видов контрольно-надзорной деятельности государства, как федеральный государственный лесной надзор, федеральный государственный пожарный надзор, государственный портовый контроль, налоговый контроль и другие.

Анализ этих определений дает основания полагать, что в российское законодательство не содержит обособления целей, задач и основных принципов осуществления государственного контроля и надзора. Однако нельзя не отметить, что некоторые нормативно-правовые акты предполагают различия в функциях органов исполнительной власти по контролю и надзору [3]. Отсутствие системного, законодательно закрепленного подхода в вопросах разграничения контрольной и надзорной деятельности государства влечет проблемы в определении круга полномочий в части осуществления контроля или надзора, применение форм, методов и средств реагирования, не соответствующих целям и задачам конкретного вида осуществляемой деятельности, что в итоге создает угрозу нарушения прав и законных интересов подконтрольных и поднадзорных субъектов. Поэтому вопрос совершенствования дефинитивных норм в сфере контрольно-надзорной деятельности государства не теряет актуальности.

Особое значение имеет реализация контрольно-надзорной деятельности органов государственной власти в сфере налогообложения. Ведь правильное исполнение законодательства о налогах и сборах со стороны налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в итоге влияет на величину налоговых доходов государства, используемых в дальнейшем для выполнения всей совокупности государственных функций.

Наука административного права содержит обоснованные обобщенные подходы к разграничению государственного контроля и надзора. Однако вопросы выявления правовой природы контрольно-надзорной деятельности в конкретной сфере до сих пор остаются недостаточно изученными.

Основной целью настоящего исследования является выявление правовой природы налогового контроля в системе контрольно-надзорной деятельности государства на основании выработанных правовой доктриной признаков государственного контроля и надзора.

А. А. Цвилий-Букланова определяет административный надзор как систематическое наблюдение за точным и неуклонным соблюдением законов и подзаконных актов, осуществляемое специальными органами управления по подведомственным вопросам в отношении неподчиненных им органов [4, 80].

Другие авторы отмечают, что надзор – государственная функция проверки соблюдения закона поднадзорным объектом с последующим инициированием процедуры привлечения его к юридической ответственности за нарушение законодательства, осуществляемая уполномоченным органом

государственной власти в отношении органов государственной власти, местного самоуправления, неопределенного круга юридических и физических лиц, независимо от ведомственной подчиненности и формы собственности, не находящихся в подчинении уполномоченного органа [5, 127].

Таким образом, для надзорной деятельности органов государственной власти характерно применение метода наблюдения, осуществление этой деятельности в отношении неподчиненного субъекта, применение мер юридической ответственности в результате выявленных нарушений, факты совершения которых выявляются в ходе совершения проверок и фиксируются в актах органов исполнительной власти. При этом метод наблюдения не предполагает внедрения проверяющего органа во внутреннюю организацию деятельности проверяемого субъекта, выявление причин нарушений, выработку подходов к совершенствованию деятельности проверяемого субъекта.

Анализ определений государственного контроля, содержащихся в юридической литературе позволяет выделить признаки государственного контроля, отличающего его от надзорной деятельности органов государственной власти.

Контрольная деятельность имеет целью не только выявление нарушения как причины неблагоприятных последствий, но и выявление тенденции, объясняющей их возникновение, предложение меры по их предотвращению. Например, осуществление государственного финансового контроля предполагает не только получение разного рода информации об исполнении бюджета, но и вынесение оценки деятельности органов, исполняющих бюджеты, отслеживание правомерного, целевого, эффективного использования бюджетных средств. Для достижения такого результата контрольные органы не лишены права распространять свое воздействие на внутренние, организационные процессы подконтрольного субъекта.

Государственный контроль осуществляется органами государственной власти в отношении субъектов, находящихся в прямом подчинении. При этом ошибочно полагать, что государственный контроль осуществляется только органами исполнительной власти. Эта особенность характерна как раз для надзора. Государственный же контроль может осуществляться и законодательным (представительным) органом, например, в случае реализации государственного финансового контроля.

Также на наш взгляд, ошибочно утверждение, что проверка является исключительной формой государственного контроля или исключительной

формой надзора. Сам по себе факт применения органом государственной власти такой формы деятельности, как проверка, не определяет сущности самой деятельности. В целях выявления правовой природы этой деятельности первостепенное значение приобретает цель применения проверки.

В законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах понятие налогового контроля определяется как деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением лицами, на которые возлагаются обязанности по исчислению и уплате налогов и сборов, законодательства о налогах и сборах. Для определения правовой природы деятельности уполномоченных органов в сфере налогообложения, традиционно называемой «налоговым контролем», необходимо более детальное исследование установленных форм его осуществления, выявления их целей, отношений между контролирующими органами и подконтрольными субъектами, документального оформления результатов.

Налоговый Кодекс Российской Федерации [1] определяет основные формы проведения налогового контроля: налоговые проверки, получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверка данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли).

В качестве цели проведения налоговых проверок Налоговый Кодекс Российской Федерации устанавливает контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах. По мнению автора, такая формулировка представляется не корректной, поскольку означает, что целью осуществления одной из форм налогового контроля является контроль, иными словами процесс ради процесса.

Налоговые органы осуществляют два вида налоговых проверок – камеральные и выездные. В результате анализ правовых норм, регулирующих порядок осуществления этих проверок, приходим к выводу о том, что при осуществлении выездных проверок круг полномочий налоговых органов гораздо шире в сравнении с правомочиями при осуществлении камеральных проверок. Перечень полномочий налоговых органов расширяется за счет права проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в особых случаях производить выемку документов.



Уполномоченные органы в ходе налоговой проверки, тем не менее, могут лишь применить меры налоговой ответственности за неполное или несвоевременное выполнение обязанностей по уплате налоговых платежей или сборов, размер которых определяется на основании фактических показателей деятельности проверяемого субъекта. В отношении налоговых проверок, как камеральных, так и выездных, не прослеживается главный признак, присущий контрольной деятельности – оказание влияния на внутренние процессы деятельности проверяемого субъекта, принятие мер повышения эффективности его деятельности. Иными словами налоговые органы не правомочны в результате проведенной налоговой проверки возлагать на проверяемые субъекты обязательства по внесению изменений в производственный, технологический процесс налогоплательщика, структуру управления и т. п. для увеличения налоговых поступлений в бюджет.

Другие формы налогового контроля – получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверка данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), применяются, как правило, во время проведения налоговых проверок и, являясь отдельными составляющими проверочной деятельности, не могут превосходить ее ни по цели, ни по результату.

Из проведенного исследования можно сделать следующий вывод. Вопреки сложившемуся в теории налогового права и ставшему традиционным суждению, что налоговый контроль является контрольной деятельностью государства, его признаки свидетельствуют о присущей ему правовой природе надзора.

В этой связи предлагаем внести в Налоговый кодекс изменения по переименованию налогового контроля в налоговый надзор, определив его как деятельность уполномоченных органов по проверке правильности соблюдения лицами, на которые возлагаются обязанности по исчислению и уплате налогов и сборов, законодательства о налогах и сборах и применению в пределах своей компетенции предусмотренных законом мер административной ответственности в случае выявления правонарушений.

#### Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 03.12.2012) // СЗ. РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

2. Федеральный закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» (ред. от 12.11.2012) // СЗ РФ. 29.12.2008. № 52 (ч. 1). Ст. 6249.

3. Указ Президента РФ от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» (ред. от 22.06.2010) // СЗ РФ. 15.03.2004. № 11. Ст. 945.

4. Овсянко Д. М. Административное право. М., 1994.

5. Якунин В. И., Сулакшин С. С., Порфирьев Б. Н. и др. Проблемы формирования государственной политики транспортной безопасности / Центр проблемного анализа и государственно-управленческого проектирования. М., 2006.

### References:

1. Tax Code of the Russian Federation (part I) from 31.07.1998, No. 146-FL (as amended on 03.12.2012) [Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya) ot 31.07.1998 № 146-FZ (red. ot 03.12.2012)]. *SZ RF – Collection of Laws of the Russian Federation*, no. 31, article 3824.

2. Federal Law No. 294-FL from 26.12.2008 “On Protection of Legal Entities and Individual Entrepreneurs Rights in Implementation of State Control (supervision) and Municipal Control” (as amended on 12.11.2012) [Federal’nyi zakon ot 26.12.2008 № 294-FZ «O zashchite prav yuridicheskikh lits i individual’nykh predprinimatelei pri osushchestvlenii gosudarstvennogo kontrolya (nadzora) i munitsipal’nogo kontrolya» (red. ot 12.11.2012)]. *SZ RF – Collection of Laws of the Russian Federation*, 29.12.2008, no. 52 (part 1), article 6249.

3. Decree of the RF President No. 314 from 09.03.2004 “On the System and Structure of Federal Executive Bodies” (as amended on 22.06.2010) [Ukaz Prezidenta RF ot 09.03.2004 № 314 «O sisteme i strukture federal’nykh organov ispolnitel’noi vlasti» (red. ot 22.06.2010)]. *SZ RF – Collection of Laws of the Russian Federation*, 15.03.2004, no. 11, article 945.

4. Ovsyanko D. M. *Administrative Law* [Administrativnoe pravo]. Moscow: 1994.

5. Yakunin V. I., Sulakshin S. S., Porfir’ev B. N. and others. *The Problems of Forming State Policy on Transport Safety* [Problemy formirovaniya gosudarstvennoi politiki transportnoi bezopasnosti]. Center for problem analysis and state-management planning, Moscow: 2006.