

НОРМАТИВНЫЕ И НАУЧНЫЕ АСПЕКТЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ

А. Р. Малаховский

*Белорусский государственный университет,
ул. Ленинградская 8, 220030, г. Минск, Беларусь, malakhovskyaalex@gmail.com*

В статье рассматриваются нормативные и теоретические подходы по вопросу определения налоговой проверки. На основании детального анализа положений национального законодательства и научных воззрений предлагается авторское определение вышеуказанного понятия.

Ключевые слова: государство; налогоплательщик; налоговые отношения; финансовый контроль; налоговый контроль; проверка; налоговая проверка.

REGULATORY AND SCIENTIFIC ASPECTS OF TAX REVIEW DEFINITION

A. A. Malakhovski

*Belarusian State University,
Leningradskaya st. 8, 220030, Minsk, Belarus, malakhovskyaalex@gmail.com*

The article discusses regulatory and theoretical approaches to determining tax audits. Based on a detailed analysis of the provisions of national legislation and scientific views, an author's definition of the above concept is proposed.

Keywords: state, taxpayer, tax relations, financial control, tax control, audit, tax audit.

Основным методом финансового контроля во всех сферах является проверка. Проверки играют главную роль в системе финансового контроля. Данный вид контрольных мероприятий является основным инструментом в деятельности контролирующих органов, позволяющим наиболее полно и основательно проверить финансово-хозяйственную деятельность предприятия: правильность ведение бухгалтерского учета, хозяйственных операций, операций по уплаты налогов (сборов) и исполнение налогоплательщиком других обязанностей, возложенных на него законодательством о налогах и сборах и др.

Впервые легальная дефиниция «проверка» была закреплена в Указе Президента Республики Беларусь от 15 ноября 1999 г. № 673 «О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь». В рамках данного нормативного

акта под проверкой финансово-хозяйственной деятельности понимался способ контроля, в процессе которого устанавливаются законность и достоверность совершаемых хозяйственных и финансовых операций по одному или нескольким взаимосвязанным направлениям финансово-хозяйственной деятельности субъекта предпринимательской деятельности.

В рамках Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь», что легальное понятие рассматриваемого метода появилось не сразу, а с принятием Указа Президента Республики Беларусь от 26 июля 2012 г. № 332 «О некоторых мерах по совершенствованию контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь», который определил проверку как форму контроля (надзора), в ходе которого контролирующий (надзорный) орган проверяет соответствие деятельности, осуществляемой проверяемыми субъектами, требованиям законодательства и при выявлении нарушений законодательства применяет полномочия, предоставленные законодательными актами в целях пресечения нарушений и устранения их вредных последствий.

В рамках налогового законодательства речь, в первую очередь, речь идет не о об определении проверки (в данном случае, п. 1 ст. 71 Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-З (далее – НК) оговаривает, что порядок организации и проведения проверок устанавливается Президентом Республики Беларусь, если иное не установлено Президентом Республики Беларусь), а об определении методах и способах ее проведения, что, по нашему мнению, можно рассматривать как равнозначные понятия. Так, подп. 1.2 п. 1 постановления Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 30 апреля 2019 г. № 24 «О методах и способах проведения проверок налоговыми органами и установлении форм документов» под методами и способами проведения проверок понимаются контрольные (проверочные) действия, мероприятия, приемы, выполняемые (используемые) проверяющими в ходе проверки в целях изучения вопросов, подлежащих проверке.

Определенный недостаток законодательного дефинирования проверки, в первую очередь, налоговой, серьезным образом компенсируется доктринальными подходами по данному вопросу. Как верно замечает С.В. Гвоздев, «проблема точного определения такой правовой формы контрольно-надзорной деятельности налоговых органов, как налоговая проверка, имеет важное значение для уяснения ее правовой природы и проведения возможно более подробной регламентации ее содержательной (процессуальной) стороны» [1, с. 23]. В финансово-правовой и налогово-правовой науках в настоящее время существует достаточно обшир-

ная совокупность дефиниций проверки. С точки зрения Ю.А. Крохиной «проверка представляет собой один из основных методов финансового контроля и предусматривает исследование определенного круга вопросов с целью выявления нарушений финансового законодательства» [2, с. 157–158]. В другом учебном пособии, данный автор приводит более широкое понятие рассматриваемого явления в налоговом контексте: «Налоговая проверка – это основная форма налогового контроля, представляющая собой комплекс процессуальных действий уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах и осуществляемая посредством сопоставления отчетных данных налогоплательщиков с фактическим состоянием его финансово-хозяйственной деятельности» [3, с. 321].

М.С. Белова, В.А. Кинсбургская, А.А. Ялбуганов налоговую проверку детерминируют как «специфическую форму налогового контроля, осуществляемую посредством выездных и камеральных налоговых проверок, которые проводятся должностными лицами налоговых органов с целью контроля за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах» [4, с. 14].

Известный российский ученый С.О. Шохин предлагает следующее определение проверки: «Под проверкой понимается контрольное действие по определенному кругу вопросов, участку или эпизоду финансово-хозяйственной деятельности ревизируемой организации. Проверка представляет единичное контрольное действие или исследование состояния дел на определенном участке деятельности проверяемой организации» [5, с. 90]. Идентичную точку зрения высказывают В.М. Родионова и В.И. Шлейников: «Проверка – метод финансового контроля, представляющий собой единичное контрольное действие или исследование состояния дел на определенном участке деятельности проверяемой организации» [6, с. 35].

При категоризации налоговой проверки А.В. Демин больше внимания уделяет ее целевым аспектам: «Налоговую проверку можно определить как совокупность контрольных действий налогового органа по документальной и фактической проверке законности исчисления, удержания и перечисления налогов и сборов налогоплательщиками и налоговыми агентами» [7, с. 275].

С.В. Жданов определение налоговой проверки связывает со «специальной операцией налоговых органов, осуществляемой в установленном порядке исключительно в рамках их основных профессиональных задач, круг которых определяется налоговым законом» [8, с. 37]. По нашему мнению, отождествлять налоговую проверку со специальной операций, в

определенной степени, указывает на потенциальное превышение должностными лицами контролирующих органов дискреционных полномочий в целях реализации мер бюджетной фискализации.

Достаточно широкое определение проверки в налоговой сфере предлагают М.В. Кустова, О.А. Ногина, Н.А. Шевелева: «Налоговая проверка представляет собой совокупность специальных приемов налогового контроля, применяемых уполномоченными органами с целью установления достоверности и законности отражения объектов налогообложения и порядка уплаты налогов и сборов в документах, отчетах, бухгалтерских балансах и других носителях информации. В ходе проверки осуществляется всестороннее изучение финансово-хозяйственных операций организаций или физических лиц с объектами налогообложения» [9, с. 295].

Л.В. Спирина полагает, что «налоговая проверка – совокупность специальных приемов налогового контроля, применяемых уполномоченными органами с целью установления достоверности и законности отражения объектов налогообложения и порядка уплаты налогов и сборов в бухгалтерской отчетности и других носителях информации» [10, с. 6–7]. Как деятельность соответствующих государственных органов в налоговой сфере при определении налоговой проверки можно наблюдать у Ю.А. Крохиной и Н.П. Кучерявенко, которые ведут речь о том, что «налоговая проверка представляет собой комплекс процессуальных действий уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах, осуществляемый посредством сопоставления отчетных данных налогоплательщиков с фактическим состоянием его финансово-хозяйственной деятельности» [11, с. 306].

В понимании Ю.Ф. Кваши организационный аспект реализуется через налоговую администрацию, которая, в понимании данного, автора составляет систему налоговых органов: «Налоговой проверкой называется процессуальное действие налоговой администрации по контролю за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов, осуществляемое путем сопоставления фактических данных, полученных в результате налогового контроля, с данными налоговых деклараций и иных отчетных документов, представляемых налогоплательщиками в налоговые органы» [12, с. 21].

В.А. Тимошенко, Л.В. Спирина полагают, что «налоговая проверка – составная часть финансовых проверок, в том числе проверок процедур государственной регистрации и учета налогоплательщиков, отчетности и поступлений в бюджеты платежей от налогоплательщиков, проверок объектов, подлежащих налогообложению, и других сфер финансово-

хозяйственной деятельности налогоплательщиков» [13, с. 15]. Данное мнение во многом восходит к декларированному нами неоднократно соотношения финансовых и налоговых отношений как общего и частного.

Т.Ю. Курбатов считает, что «налоговая проверка – это регламентированная нормативными правовыми актами о налогах и сборах единственная форма налогового контроля, состоящая из проводимого налоговым органом комплекса мероприятий по проверке с использованием методов налогового контроля правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и сборов, проводящаяся по инициативе налогового органа или налогоплательщика с возможностью дальнейшего обжалования ее результатов в установленном порядке» [14, с. 8]. В данном определении можно поставить под сомнение то, что под налоговой проверкой предлагается понимать единственную форму налогового контроля.

Данный автор, вместо термина «налоговая проверка» предлагают использовать другой, научное рассмотрение которого позволяет все-таки идентифицировать его как рассматриваемый нами метод контрольной деятельности. Например, Т.Ю. Курбатовым, в целях единообразного понимания правовой природы налогового контроля, выработано определение понятия «мероприятие налогового контроля», под которым подразумевается «совокупность методов и иных средств воздействия, используемых должностными лицами налоговых органов при проведении ими налоговой проверки как единственной формы налогового контроля» [14, с. 9].

Проанализировав научные и легальные подходы по вопросу дефинирования проверки, в том числе налоговой, сформулируем следующее авторское определение налоговой проверки, под которой следует понимать метод финансового контроля, представляющая собой совокупность предусмотренных законодательством контрольных мероприятий, проводимых должностными лицами налоговых органов в пределах установленных для них дискреционных полномочий, обеспечивающих полноту и своевременность уплаты обязательных платежей.

Библиографические ссылки

1. Гвоздев, С.В. Правовые формы контрольно-надзорной деятельности налоговых органов : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. М., 2004. 197 л.
2. Крохина, Ю.А. Налоговое право : учебник. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Норма, 2019. С. 752.
3. Крохина, Ю.А. Финансовое право России : учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. М. : Норма, 2018. С. 719.

4. Белова, М.С. Налоговый контроль и ответственность: анализ законодательства, административной и судебной практики. М. : Academia, 2008. С. 416.
5. Финансовое право : учебник / Е.М. Ашмарина [и др.] ; отв. ред. Е.М. Ашмарина, С.О. Шохин. М. : Элит-2000, 2018. С. 750.
6. Родионова, В.М. Финансовый контроль : учебник. М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. С. 320.
7. Демин, А.В. Налоговое право России : учеб. пособие / А.В. Демин. М. : Юрлитинформ, 2006. С. 424.
8. Жданов, С.В. Понятие и процессуальные основы налоговых проверок в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. М., 2005. 180 л.
9. Налоговое право : учебник / С.Г. Пепеляев [и др.] ; под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Альпина Паблишер, 2015. С. 796.
10. Спирина, Л.В. Налоговые проверки : учебно-практ. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Экзамен, 2006. С. 412.
11. Налоговое право России : учебник / Н. С. Бондарь [и др.] ; отв. ред. Ю. А. Крохина. – 3-е изд., испр. и доп. – М. : Норма, 2007. С. 752.
12. Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений : учебно-практ. пособие / Р.Ф. Альбилов [и др.] ; под ред. Ю.Ф. Кваши. – М. : Юрист, 2001. С. 540.
13. Тимошенко, В.А. Проверки налоговых органов : учеб.-практ. пособие. – М. : «Дашков», 2009. С. 302.
14. Курбатов, Т.Ю. Правовые формы и методы налогового контроля : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. – М., 2015. Л. 215.