

## ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ СО СТОРОНЫ ОРГАНОВ ФИНАНСОВЫХ РАССЛЕДОВАНИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

**Н. В. Хашковский**

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

В статье всесторонне раскрыт поэтапный процесс проведения органами финансовых расследований контроля финансово-хозяйственной деятельности субъекта предпринимательской деятельности на предмет правильности исчисления, своевременности и полноты уплаты в бюджет налогов с отражением характерных для данного органа методов и способов осуществления проверок.

**Ключевые слова:** органы финансовых расследований; налог; уклонение от уплаты налогов; налоговый контроль; внеплановая проверка; налоговая база; корректировка налоговой базы; заключение по факту нарушения.

## PECULIARITIES OF TAX CONTROL BY THE FINANCIAL INVESTIGATION BODIES OF THE REPUBLIC OF BELARUS

**N. V. Khashkovsky**

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

The article comprehensively discloses the step-by-step process of carrying out by financial investigation bodies of control of financial and economic activity of the subject of entrepreneurial activity on the subject of correctness of calculation, timeliness and completeness of payment of taxes to the budget with the reflection of methods and ways of carrying out checks characteristic for the given body.

**Keywords:** financial investigation authorities; tax; tax evasion; tax control; unscheduled audit; tax base; tax base adjustment; violation conclusion.

В Республике Беларусь в 1998 г. предпринята попытка создать самостоятельный и независимый орган, обеспечивающий экономическую безопасность Республики Беларусь, одновременно наделенный полномочиями и правоохранительного органа, осуществляющего оперативно-розыскную деятельность, и контролирующего органа. Так, на базе главного управления налоговых расследований Государственного налогового комитета образован Государственный комитет финансовых расследований Республики

Беларусь. В 2001 г. принято законодательное регулирование его деятельности, сам комитет присоединен к Комитету государственного контроля Республики Беларусь, а позже на его базе образован Департамент финансовых расследований [1].

В отличие от налоговых органов Республики Беларусь органы финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь (далее – ОФР,ДФР) в первую очередь являются правоохранительными органами, на них не распространяется общее положение о проведении налогового контроля, предусмотренное главой 10 Налогового кодекса Республики Беларусь (Общая часть), а контрольную деятельность они осуществляют на основании Закона от 16.07.2008 № 414-З «Об ОФР» и в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Указ № 510) [2, 3].

Контрольная деятельность в соответствии с Положением о порядке организации и проведения проверок, утвержденным Указом № 510, проводится подразделениями документальных проверок соответствующего ОФР в форме внеплановой проверки [2]. Предметом проверки выступает правильность исчисления, своевременность и полнота уплаты налогов, сборов (пошлин) и иных обязательных платежей в бюджет (далее – внеплановая проверка).

Внеплановая проверка назначается только в случае, если ОФР располагает информацией о наличии в деяниях субъекта признаков нарушения налогового законодательства. К наиболее распространенным случаям можно отнести наличие признаков таких преступлений, как уклонение от уплаты налогов, сборов (ст. 243 Уголовного кодекса Республики Беларусь (далее – УК); уклонение от исполнения обязанностей налогового агента по перечислению налогов, сборов (ст. 243<sup>1</sup> УК); налоговое мошенничество, то есть необоснованный возврат налогов (ст. 243<sup>2</sup> УК); уклонение от уплаты страховых взносов (ст. 243<sup>3</sup> УК). Следует понимать, что в силу отнесения ОФР к правоохранительному блоку, они обладают полномочиями как органа дознания, так и оперативно-розыскного органа, поэтому информацию, являющуюся основанием для назначения внеплановой проверки, они получают самостоятельно в процессе проведения оперативно-розыскных мероприятий в соответствии с законодательством об оперативно-розыскной деятельности и (или) от заинтересованных лиц. К заинтересованным лицам, во-первых, можно отнести иные государственные органы (например, налоговые инспекции, органы МВД по борьбе с экономическими преступлениями), которые направляют информацию, содержащую признаки нарушения налогового законодательства, установленные в процессе выполнения собственных задач. Во-вторых, от заинтересованных физических и

юридических лиц путем получения заявления (сообщения) в порядке, предусмотренном Уголовно-процессуальным кодексом Республики Беларусь (далее – УПК), либо в порядке, предусмотренном Законом Республики Беларусь от 18.07.2011 № 300-З «Об обращениях граждан и юридических лиц».

Перед назначением внеплановой проверки в большинстве случаев проводится проверка полученной информации в порядке статей 172-173 УПК, в соответствии с которыми информация регистрируется в соответствующем территориальном ОФР и проверяется в срок, не превышающий трое (а при необходимости – десять) суток [4]. После чего принимается окончательное решение. Следует отметить, что информация сперва может быть рассмотрена в соответствии с законодательством об обращениях граждан и юридических лиц, а уже после ее рассмотрение продолжается в порядке статьи 173 УПК. В течение срока, не превышающего трое (десять) суток, ОФР имеет право получать от плательщика объяснения по вопросам исчисления, уплаты налогов, предоставления отчетности, истребовать необходимые документы, относящиеся к финансово-хозяйственной деятельности (например, договоры (контракты), первичные учетные документы в соответствии с пунктом 3 статьи 10 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» и Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24.03.2011 № 360 «Об установлении перечня первичных учетных документов»), производить осмотры офисных, жилых и иных помещений с целью обнаружения признаков нарушения (например, с целью обнаружения подложных первичных учетных документов, электронного учета выплаты заработной платы наличными денежными средствами или размера поступившей выручки без отражения в регистрах бухгалтерского учета), осмотры компьютерной информации, предметов, документов, проводить экспертизу (например, экономическая, техническая экспертиза документов), а также назначать внеплановую проверку финансово-хозяйственной деятельности [3]. Обычно, проверка является заключительным этапом, необходимым для установления точной суммы ущерба, причиненного уклонением от уплаты налогов.

После проведения исчерпывающего перечня мероприятий, в процессе которых ОФР получена информация, свидетельствующая о совершаемом (совершенном) нарушении налогового законодательства, в соответствии с абз. 2 ч. 1 подп. 12.2 п. 12, п. 24 Указа № 510 руководитель соответствующего ОФР (директор центрального аппарата ДФР, начальник управления) выносит предписание о назначении внеплановой проверки, которое заверяется гербовой печатью или оформляется на фирменном бланке без печати [2]. При этом, по общему правилу, внеплановая проверка не может быть назначена в течение 2-х лет с момента создания субъекта хозяйствования,

однако для ОФР предусмотрены основания проведения внеплановой проверки до истечения 2-летнего срока, которые будут раскрыты ниже.

При проведении внеплановой проверки должностное лицо ОФР самостоятельно определяет метод соответствующей группы. В первой группе: документальный (на основании данных первичных учетных документов, записей в учете и отчетности и др.) или фактический (путем пересчета или применения иных приемов, позволяющих получить реальные данные). Во второй группе: сплошной (анализ всех операций, документов бухгалтерского учета и других документов, относящихся к соответствующим операциям) или выборочный (анализируется часть операций, документов). Кроме того, могут использоваться такие методы, как встречные проверки, чек-лист (контрольный список вопросов), отображение объяснений, проверка и анализ учредительных, регистрационных, плановых, бухгалтерских, отчетных и других документов, изучение отчетности, сопоставление данных бухгалтерского и (или) налогового учета с данными отчетности и другие [5]. В остальной части проведение проверки соответствует общим правилам, предусмотренным Указом № 510. После оформления результатов проверки ОФР принимается решение в соответствии со статьей 174 УПК либо о возбуждении уголовного дела, либо об отказе в возбуждении уголовного дела. Кроме того, решение о возбуждении уголовного дела может быть принято и без проведения внеплановой проверки, тогда, в случае необходимости ее проведения, подразделения документальных проверок ОФР проводят ее на основании поручений органов прокуратуры, следственного комитета или судов. В таком случае не применяется общее правило, запрещающее проводить проверки в течение ранее указанного 2-х летнего срока. Кроме того, в течение указанного 2-летнего срока могут назначаться внеплановые проверки территориальным ОФР по поручению Комитета государственного контроля Республики Беларусь в отношении субъектов, по которым ДФР составлены заключения об установлении одного из следующих оснований [6]:

- установление искажения сведений о фактах совершения хозяйственных операций, об объектах налогообложения, подлежащих отражению налогоплательщиком в бухгалтерском и (или) налоговом учете, налоговых декларациях (расчетах), а также в других документах и (или) информации, необходимых для исчисления и уплаты налогов (сборов);

- основной целью совершения хозяйственной операции являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет, возврат суммы налога (сбора), особенности которых регламентированы постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 15.07.2022 № 465 «Об особенностях оценки отдельных хозяйственных операций». К таким операциям относятся хозяйственные операции, не обусловленные разумными экономическими или иными

причинами, когда отсутствует намерение получить экономический эффект от осуществления реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Например, подмена трудовых отношений гражданско-правовыми, реализация по заниженной стоимости, «дробление бизнеса» и др.

- отсутствие реальности совершения хозяйственной операции (включая случаи, когда фактически не поступил товар (нематериальные активы), не выполнены работы, не оказаны услуги, не переданы имущественные права).

Установление одного из перечисленных оснований влечет корректировку налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате (зачету, возврату) налога (сбора) и является основанием для составления заключения, которое направляется соответствующему субъекту. Далее определяются субъекты хозяйствования, совершившие с субъектом, в отношении которого составлено заключение, хозяйственные операции, указанные в заключении, которым направляется информация с предложением произвести корректировку налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате (зачету, возврату) налога (сбора), предоставив в налоговую инспекцию налоговую декларацию (расчет) с внесенными изменениями и (или) дополнениями, а также уплатить в полном объеме невнесенные налоги (сборы). Если корректировка не производится или не исполняется налоговое обязательство, то может быть назначена внеплановая проверка.

При квалификации каждого конкретного действия следует руководствоваться инструкцией, утвержденной постановлением Комитета государственного контроля Республики Беларусь от 09.07.2019 № 3, а также учитывать разъяснение Верховного Суда Республики Беларусь «Об отдельных вопросах применения пункта 4 статьи 33 Налогового кодекса Республики Беларусь».

Таким образом, налоговый контроль со стороны ОФР начинается задолго до официального назначения внеплановой проверки путем проведения предварительного анализа финансово-хозяйственной деятельности субъекта в рамках ведения дела оперативного учета в соответствии с законодательством об оперативно-розыскной деятельности или в ходе рассмотрения обращения граждан или юридических лиц, продолжается в рамках рассмотрения заявления (сообщения) о преступлении в порядке статьи 173 УПК, в ходе которого, или отдельно от него, с целью справедливого и документально подтвержденного расчета подлежащих доплате налогов, назначается внеплановая проверка в соответствии с Указом № 510. Внеплановая проверка проводится подразделениями документальных проверок ОФР и в определенных случаях может назначаться до истечения 2-летнего срока. После завершения проверки ОФР принимается решение о возбуждении (отказе в возбуждении) уголовного дела.

## Библиографические ссылки

1. Комитет государственного контроля Республики Беларусь [Электронный ресурс]. URL: [http://www.kgk.gov.by/ru/istoria\\_finrassledovaniij-gu/](http://www.kgk.gov.by/ru/istoria_finrassledovaniij-gu/) (дата обращения: 24.03.2024).
2. О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 16 окт. 2009 г., № 510 // ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2024.
3. Об органах финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь от 16.07.2008 № 414-3 : в ред. от 17 июля 2023 г. №292-3 // ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2024.
4. Уголовно-процессуальный кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : 16 июля 1999 г., № 295-3 : принят Палатой представителей 24 июня 1999 г. : одобр. Советом Респ. 30 июня 1999 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 17.07.2023 г. // ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2024.
5. Об утверждении Инструкции о методах и способах осуществления проверок органами Комитета государственного контроля Республики Беларусь [Электронный ресурс] : Приказ Комитета государственного контроля Респ. Беларусь, 04.01.2010, № 1 // ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2024.
6. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) [Электронный ресурс] : 19 декабря 2002 г., № 166-3 : принят Палатой представителей 15 ноября 2002 г. : одобр. Советом Респ. 2 декабря 2002 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 27.12.2023 г. // ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2024.