

УДК 336.22(470)
ББК 67.402
М-91

Мусаелян Анжелика Капреловна, кандидат экономических наук, доцент кафедры «Финансы, бухгалтер и налогообложение» Института Управления Бизнеса и Права, тел.: 8(928)1149791;

Зубкова Мария Борисовна, аспирант кафедры «Финансы, бухгалтер и налогообложение» Института Управления Бизнеса и Права, тел.: 8(909)4067365, mari90288@rambler.ru.

**ГЕНЕЗИС СИСТЕМЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО НАЛОГОВОГО
КОНТРОЛЯ В РФ**
(рецензирована)

Статья посвящена истории становления налогового контроля в России и определению основных этапов его развития. Рассмотрены обстоятельства зарождения, положительные тенденции и проблемы характерные для каждого периода осуществления налогового контроля. Основное внимание обращается на правовую основу и организационную структуру данной особой формы деятельности государства. Обозначена важность исследования причин возникновения данного государственного явления и тенденций его эволюции.

Ключевые слова: налоговый контроль, финансовый контроль, налоговые органы, налоговая система, налоговая проверка, бюджет.

Musaelyan Angelica Kaprelovna, Candidate of Economics, assistant professor of the Department of Finance, Accounting and Taxation of the Institute of Management, Business and Law, tel.: 8 (928) 1149791;

Zubkova Mary Borisovna, post graduate student of the Department of Finance, Accounting and Taxation of the Institute of Management, Business and Law, tel.: 8 (909) 4067365, mari90288@rambler.ru.

GENESIS OF THE STATE TAX CONTROL SYSTEM IN RUSSIA
(Reviewed)

The article is devoted to the history of the establishment of the tax control in Russia and to the definition of the main stages of its development. The circumstances of appearing, positive trends and issues specific to each period of execution of tax control have been considered. The legal framework and organizational structure of this particular form of state activity has been highlighted. The importance of studying the causes of this phenomenon of the state and trends of its evolution has been denoted.

Keywords: fiscal control, financial control, tax authorities, tax system, tax audit, budget.

Всегда важнейшим условием стабильной финансовой системы являлось обеспечение устойчивости сбора налогов, надлежащей дисциплины налогоплательщиков. Успешное соблюдение этих условий определяется единой системой контроля над правовыми нормами налогового законодательства, правильности исчисления, полнотой и своевременным поступлением налогов в казну государства.

Неотъемлемым элементом управления налоговой системой, способствующий устойчивому функционированию экономике страны, является налоговый контроль. Управление налоговой системой определяется характером и задачами налоговой политики соответствующего этапа развития. Данное обстоятельство обуславливает актуальность исследования проблемы становления и развития налогового контроля в России. Так как позволяет раскрыть его социально-экономическое содержание, особенности современной трансформации, а также эволюционные процессы его становления и современной динамики.

Становление и развитие налогового контроля осуществлялось одновременно с развитием налоговой системы. Его функционирование неотделимо от развития государства и общества как целостное явление.

Большинство ученых-правоведов понятие налогового контроля рассматривают в двух аспектах: 1) налоговый контроль как совокупность приемов и методов; 2) налоговый контроль как деятельность налоговых органов.

Данной позиции придерживается, например, А.В. Брызгалин, определяя налоговый контроль «как установленную законодательством совокупность приемов и способов руководства компетентных органов, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налога в бюджет или внебюджетный фонд».

По мнению Р.Г. Сомоева, «налоговый контроль, как и финансовый, представляет собой совокупность действий и операций по проверке финансовых, налоговых и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управления с применением специфических форм, методов его организации и проведения и обусловленный главным образом мобилизацией налогов и других обязательных платежей в бюджетную систему страны». Т.Ф. Юткина рассматривает налоговый контроль как элемент финансового контроля и налогового механизм.

По нашему мнению, изучение истории государственного налогового контроля и процесса формирования его законодательной базы необходимо рассматривать в неразрывной связи с этапами эволюции государственного финансового контроля, что подтверждается в частности работой профессора Анесянца С.А. [1] В анализируемом процессе отчетливо прослеживаются три основных этапа: дореволюционный, советский и постсоветский.

Дореволюционные исследователи рассматривали становление появления государственного финансового контроля в России сквозь призму проблем финансового управления.

Потребность в создании финансовых учреждений возникла с образованием и укреплением централизованного государства. Одновременно появляется возможность образовывать новые государственные органы, сильную армию. Расходы по их содержанию обеспечивались доходами (преимущественно сборами и налогами), собираемыми государством. Образование финансовых учреждений, занимавшихся сбором доходов и их перераспределением, побудило и создание контрольных органов с определенными задачами и функциями.

Период от основания государства (Киевской Руси) до 1464 года характеризовалось отсутствием специальных финансовых учреждений. В системе общего управления (Боярская Дума, вече) финансовое управление не имело структурную обособленность. Управление осуществлялось не на основании общих законов, а в соответствии с особыми приказами князя и уполномоченных лиц.

Причинами отсутствия центральных правительственных учреждений в удельно-вечевой Руси являются: незначительная величина территориальных владений удельных князей, дававшая последним полную возможность лично управлять своей волостью; примитивность функций княжеского управления; экономически необоснованная и нецелесообразная трата средств казны; отсутствие сознания необходимости разграничения центрального и местного управления.

Прообразом государственного контрольного органа стал действовавший с 1655 года Счетный приказ. Задачей его был контроль сумм, которые поступали в приход и расход по разным учреждениям.

По причине отсутствия контрольных учреждений на местах, ревизию счетов производили специальные финансовые органы (кабацкие и таможенные головы и др.). Сведения о всех сборах с доходов отражались в специальных счетных книгах, которые представлялись воеводе для контроля [2, с. 59.].

При Петре I функции государственного контроля осуществляли Ближняя канцелярия и Сенат. Ближняя канцелярия исполняла роль распорядительного органа, контролирующего, в большей части, финансовую деятельность приказов и других государственных

учреждений. Низкая результативность проводимых ими ревизий, объяснялась в первую очередь новизной и неустроенностью ревизионного дела в России.

Вопрос об изменениях в организации финансового контроля в начале XIX века возник в непосредственной связи с проектами внутренних реформ, разработка которых была поручена М.М. Сперанскому. Впервые в истории финансового контроля был предложен принцип обязательной отчетности и регулярной проверки финансового состояния страны, обсуждения бюджета России Госсоветом, министерством финансов [7, с. 64.].

В 1885 г. в России по инициативе министра финансов Н.Х. Бунге была учреждена должность податного инспектора как финансового работника на местах. Первоначально их численность была установлена 500 человек на всю Россию.

Податные инспекции, как исполнительные органы Казенных палат, содействовали водворению более правильных приемов при исчислении и взимании податей и пошлин. Их трудами были собраны разносторонние данные об экономическом положении населения, положенные в основу многих реформ, проведенных в финансовом законодательстве [4, с. 102.].

Эффективная работа инспекторского состава в конечном результате влияла на собираемость налоговых платежей, уклонение от их уплаты было сведено к минимуму.

Результаты исследования свидетельствуют о том, что государственные доходы России XIX веке росли достаточно высокими темпами, в том числе в сравнении с развитыми странами Европы (таблица 1).

Таблица 1 – Государственные доходы (млн. фунтов стерлингов) [7, с. 9.]

Страна	1830 г.	1860 г.	1881 г.	1889 г.	Темп роста, %
Англия	55	73	83	88	160
Франция	41	83	121	121	295
Германия	16	32	90	88,8	555
Австро-Венгрия	18	45	75	74,8	410
Россия	23	56	80	154,7	673

Таким образом, налоговая политика государства с четкой организацией налогового контроля приводит к эффективной налоговой системе, что характеризуется устойчивым финансовым положением России в дореволюционный период.

В первые годы после революции 1917 года новыми властями активно использовался богатый опыт организации финансового контроля, в том числе и налогового, дореволюционного периода.

Советский период в развитии налогового контроля ознаменовался началом Гражданской войны и политикой военного коммунизма. Данные события оказали негативное влияние и повлекли значительное ослабление роли финансового аппарата.

В соответствии с Положением о Народном комиссариате финансов, утвержденным ВЦИК 26 июля 1921 г., в составе Народного комиссариата финансов было создано организационно-налоговое управление, которое позднее переименовали в управление налогами и государственными доходами.

Основным звеном системы стала налоговая инспекция – структурное подразделение районных и городских финансовых отделов. Однако в тот период ни один государственный орган не имел четко определенных функций налогового контроля.

Необходимо отметить, что в СССР налоговая система, при наличии отдельных элементов, фактически отсутствовала. Регулирующая, стимулирующая и социальная функции налогов, применяемые в мировой налоговой практике, были полностью замещены механизмами централизованного планирования, государственного снабжения и государственного социального обеспечения.

В условиях функционирования системы планового распределения финансовых ресурсов резко снижались поступления в бюджет налоговых платежей в виде отчислений от прибыли предприятий.

Таблица 2 – Налоговые платежи в виде отчислений от прибыли, (млрд. рублей) [5, с. 520]

Наименование	1986 год	1987 год	1988 год	1989 год
Отчисления от прибылей	129.8	127.4	119.6	115.5

С распадом СССР наступает новый этап в становлении и развитии налогового контроля.

Третий этап развития связан с кардинальным преобразованием в политической и экономической жизни России в начале 90-х годов XX в. Интеграция постсоциалистической системы в единый мировой хозяйственный комплекс потребовала создания новой налоговой системы.

Созданная в 1991 г. Государственная налоговая служба Российской Федерации в 1998 г. была преобразована в Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, которое в свою очередь в 2004 г. было преобразовано в Федеральную налоговую службу. Вместе с преобразованием структуры налоговых органов изменялись и расширялись выполняемые ими функции.

В настоящий момент исходным моментом в организации контрольной работы налоговых органов является учет налогоплательщиков. Контролирующие органы активно осуществляют мероприятия, обеспечивающие выявление налогоплательщиков, уклоняющихся от постановки на учет в налоговых органах.

Учет налогоплательщиков – это комплекс установленных налоговым законодательством мероприятий, осуществляемых налоговыми органами в целях регистрации всех налогоплательщиков (или налоговых агентов) в налоговых органах и аккумулирования сведений о налогоплательщиках в Едином государственном реестре налогоплательщиков.

Учет налогоплательщиков – это информационная основа всей налоговой работы. Как показывает практика работы, налоговый контроль осуществляется уже на этом, первом, участке налоговой работы, иначе есть реальная угроза включения в базы данных ЕГРЮЛ недостоверных данных, что резко снижает эффективность всей работы по сбору налогов.

На данном этапе основное место среди форм налогового контроля занимают налоговые проверки, поскольку являются наиболее эффективными и значимыми.

Налоговая проверка является важнейшим инструментом налогового контроля, позволяющим наиболее полно и обстоятельно проверить правильность уплаты налогов (сборов) и исполнение налогоплательщиком других обязанностей, возложенных на него законодательством о налогах и сборах.

Согласно п. 1 ст. 87 НК РФ, налоговые органы проводят следующие виды налоговых проверок: камеральные и выездные налоговые проверки.

Камеральная проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о его деятельности, имеющихся у инспекции. Для начала проверки не требуется какого-либо специального решения руководителя налогового органа. Проверка проводится автоматически в виде автоматизированной сверки контрольных соотношений.

Направления, по которым проводится камеральная проверка, позволяют выделить следующие ее этапы: формальную проверку; арифметическую проверку; нормативную проверку; непосредственную камеральную проверку.

Приемы и методы проведения камеральной налоговой проверки являются закрытой информацией, которая представляет собой основные способы определения занижения налогоплательщиком налогооблагаемой базы без проведения выездной налоговой проверки. При этом сопоставляется информация, представленная налогоплательщиком (его отчетность), с данными проведенных проверок налогоплательщика и информацией, поступающей (получаемой) из внешних источников.

Порядок оформления результатов проверки зависит от того, выявлены ли ошибки в заполнении документов или противоречия между содержащимися в них сведениями.

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. При этом в рамках выездной налоговой проверки может

быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, если иное не предусмотрено рассматриваемой нормой ст. 89 НК РФ. Указанный срок, обусловлен давностью привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности за налоговое правонарушение, которая составляет три года.

Практика показывает что, выездные проверки позволяют налоговому органу получить больше информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Сегодня все этапы выездного налогового контроля – от порядка назначения, сроков проведения и приостановления вплоть до вынесения решения по результатам проверки – жестко регламентированы законодательством.

Как правило, именно в рамках выездных налоговых проверок выявляются и нарушения, обусловленные злоупотреблениями налогоплательщика в налоговой сфере, стремлением уклониться от налогообложения. К примеру, выездной налоговой проверкой могут быть выявлены обстоятельства и факты использования при расчетах замкнутых схем движения денежных средств, создание имитации наличия денежных средств на счете, направляемых в оплату приобретенного товара.

При планировании и осуществлении выездных налоговых проверок большое внимание уделяется правильному и обоснованному отбору налогоплательщиков, которые становятся объектом таких проверок, а для их назначения в отношении конкретного налогоплательщика должны быть веские причины.

В России на разных этапах использовались различные модели отбора объектов для проведения выездной налоговой проверки. Действующая в настоящее время модель отражена на рисунке 1.

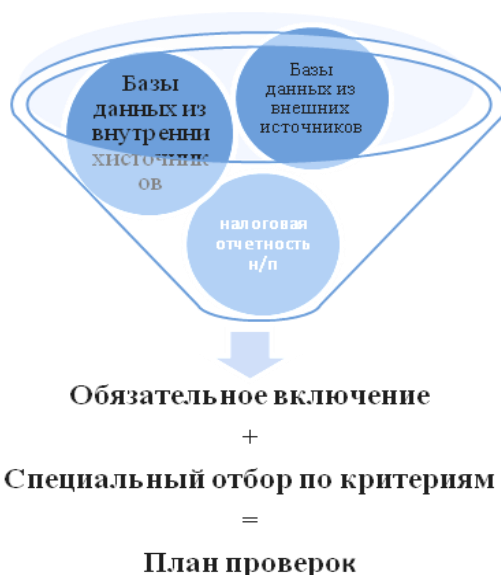


Рисунок 1. Действующая модель отбора объектов для контроля

Выбор объектов для проведения выездных налоговых проверок построен на целенаправленном отборе, тщательном и постоянно проводимом, всестороннем анализе всей имеющейся у налоговых органов информации о каждом объекте независимо от его формы собственности и сумм налоговых обязательств.

Налоговые органы также осуществляют контроль за производством табачной продукции, за соблюдением валютного законодательства РФ в пределах своей компетенции, осуществляют контроль за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике и за полнотой учета выручки.

Таким образом, за два этапа были сформированы теоретические основы, освоены методы и приемы отечественного налогового контроля, осуществлены обстоятельные отраслевые разработки [5, с. 166-167].

На третьем этапе шло активное развитие и совершенствование структурных элементов и процедуры проведения государственного налогового контроля. Третий этап становления налогового контроля в России отличается сложным и многоаспектным характером и связан с радикальными политическими и экономическими преобразованиями. Он основан на более тщательной подготовке информационной базы, на статистических методах анализа и прогнозирования налоговых проверок, налоговых поступлений, налоговых правонарушений.

Взгляд на эволюцию развития налогового контроля в России позволяет сделать вывод о том, что, в процессе изменения политического и экономического устройства страны, по мере развития государства менялись и способы администрирования налогов и сборов. Совершенство и эффективность системы налогового контроля в каждый период истории России зависели от степени развития государственного аппарата, социально-экономического уровня развития общества, самого государства и налоговой культуры населения.

Налоговый контроль является атрибутом управления государственными финансами, предопределенный объективностью существования налоговых отношений как основного источника государственных доходов.

В этой связи, институт налогового контроля рассматривается нами, с одной стороны, составной частью организационной структуры уполномоченных контрольных органов, с другой стороны – важнейшим элементом налоговой системы. Налоговый контроль обеспечивает практическую реализацию фискальной функции налогов. И одновременно контрольные формы взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов способствуют разрешению конфликта интересов и достижению регулирующих эффектов, изначально предполагаемых при принятии налоговой политики. [3, с. 286-287]

Таким образом, институт налогового контроля выполняет функцию регулятора общественно-экономических отношений наделенного обратной связью. Он востребован в гражданском обществе для непрерывного мониторинга и анализа состояния социально-экономических процессов, оценки эффективности деятельности экономических субъектов. Действительно работающий институт налогового контроля, осуществляя профилактические меры и выявляя схемы по уходу от налогообложения, препятствует легализации доходов, полученных преступным путем, незаконному выводу капитала за рубеж и другими нарушениями законодательства. А также способствует выводу из теневой экономики части денежных средств, созданию условий экономической невыгодности нарушений налогового законодательства и неотвратимости ответственности за правонарушения. Тем самым активно способствуя переустройству общества, развитию инновационной экономики и улучшению качества жизни населения.

Литература:

1. Анесянц С.А. Место российской экономики и социальной сферы в мире и перспективы её инновационного прорыва // Инновационный потенциал личности и организации: монография. Ростов н/Дону, ИУБиП, 2012.
2. Блех И.И. Устройство финансового управления и контроля в России в историческом развитии. СПб., 1895. 59 с.
3. Клюкович З.А. Налоги и налогообложение. Ростов н/Дону: Феникс, 2009. 344 с.
4. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Рига, 1923. Вып. П. 102 с.
5. Романовенков М.В., Врублевский О.В., Сабанти Б.М. Финансы. М.: Перспектива, 2000. 520 с.
6. Семин А.А. Качество институциональной среды бизнеса в обеспечении устойчивого развития предпринимательства в России // Экономика устойчивого развития. 2012. №9.
7. Ялбулганов А.А. Государственный контроль в эпоху М.М. Сперанского: взлет и падение // Президентский контроль. 1998. №1. 64 с.
8. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. М.: Старт, 2002. 9 с.

References:

1. Anesyants S.A. *Place of the Russian economy and social sphere in the world and the prospects for its innovative breakthrough // Innovative potential of the individual and the organization: a monograph. Rostov n / Don, IMBandL, 2012.*
2. Blekh I.I. *The structure of the financial management and control in Russia in historical development. SPb., 1895. 59 p.*
3. Klyukovich Z.A. *Taxes and taxation. Rostov n / Don: Phoenix, 2009. 344 p.*
4. Ozerov I. H. *Basics of financial science. Riga, 1923. 102 p.*
5. Romanovenov M.V., Vroublevski O.V., Sabanti B.M. *Finance. M.: Perspective, 2000. 520 p.*
6. Semin A.A. *Quality of the institutional environment of business in sustainable development of business in Russia // Economics of Sustainable Development. 2012. № 9.*
7. Yalbulganov A.A. *State control in the era of M.M. Speranskii: the rise and fall // Presidential control. 1998. № 1. 64 p.*
8. Yanzhul I.I. *Basic principles of financial science. M.: Start, 2002. 9 p.*