

ГЕНЕЗИС НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

GENESIS OF TAX AUDITS

Г.С. Айтхожина

G.S. Aytkhozhina

Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского

Представлено исследование возникновения, становления, развития налоговых проверок в России. Раскрывается обусловленность совершенствования форм и видов налоговых проверок развитием общественно-экономических отношений. Особый акцент сделан на развитии теоретической и практической базы налоговых проверок в период с начала проведения радикальной экономической реформы 1990-х гг., связанной с переходом на рыночные отношения, до настоящего времени.

The article concerns research of occurrence, formation, development of tax audits in Russia. The paper dealing with improving of forms and types of tax inspections through development of socio-economic relations. Particular emphasis is placed on the development of theoretical and practical bases of tax audits over a period since the beginning of radical economic reforms concerned with transition to market relations in 1990s to the present.

Ключевые слова: налоговый контроль, налоговая проверка, генезис налоговых проверок.

Key words: tax control, tax inspections, genesis of tax audits.

Налоговые проверки занимают особое место в налоговом контроле. В числе форм налогового контроля, перечисленных в ст. 82 Налогового кодекса РФ, первыми названы налоговые проверки. В составе полномочий налоговых органов на первом месте определено право проводить налоговые проверки. Право на проведение налоговых проверок предоставлено налоговым органам ст. 31 НК РФ и регламентировано гл. 14 «Налоговый контроль».

В самом общем виде проверка – действие по значению глагола «проверять»; выяснение истинности, подлинности чего-либо. В Большом экономическом словаре термин «проверка» объясняется как обследование с целью надзора, контроля.

Значение термина «налоговая проверка» определяется в общем случае как проверка правильности исчисления и уплаты налога налогоплательщиком или налоговым агентом.

Законодательство РФ не дает определение налоговой проверки. Согласно п. 2 ст. 87 Налогового кодекса РФ целью налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или на-

логовым агентом законодательства о налогах и сборах.

Большинство юристов определяют налоговую проверку как процессуальное действие налогового органа по контролю за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты (перечисления) налогов (сборов). Оно осуществляется путем сопоставления фактических данных, полученных в результате налогового контроля, с данными налоговых деклараций, представленных в налоговые органы.

Проблематике налоговых проверок как форме налогового контроля уделялось внимание с давних времен.

Исторические источники свидетельствуют, что первые формы налогового контроля появились одновременно с возникновением налогов и имеют многовековое эволюционное развитие. Развитие контроля хозяйственной деятельности связано с возникновением налогообложения и учета в государствах, расположенных в долинах рек Нил, Тигр и Евфрат [1].

Так, уже в 3400–2980 гг. до н. э. в Древнем Египте каждые два года проводилась инвентаризация движимого и недвижимого иму-

щества. В большой многонациональной империи Персии, разделенной на сатрапии, контролеров называли «глаза и уши царя». Организация эффективного налогового контроля в рамках реорганизации финансового хозяйства Римского государства была одной из важнейших задач, которые решал император Август Октавиан (63 г. до н. э. – 14 г. н. э.). Во всех провинциях им были созданы финансовые учреждения, осуществлявшие контроль за налогообложением. Существовали римские сборы на содержание сборщиков налогов и на содержание тюрьмы для недоимщиков [2].

Великий философ Греции Аристотель в своей «Политике» четко разграничивает функции учетные и контрольные, с прямым указанием, что проверки (аудит, ревизия) есть часть контроля [3].

Развитие общественно-экономических отношений, формирование экономических и правовых институтов влечет развитие и совершенствование форм налогового контроля, формирование его теоретико-методологической базы. В Средние века появляются специальные трактаты о контроле, в которых отражаются основные принципы его проведения:

- подвергать тщательной проверке отчеты;
- ежегодно проводить инвентаризацию для проверки отчетных и фактических остатков ценностей;
- обязательна инвентаризация дебиторской задолженности;
- подтверждение правильности цен, указанных в отчете, поскольку есть случаи умышленного уменьшения в отчетах выручки от продажи товаров и услуг [4].

Практически в каждом государстве существовали специальные органы или чиновники, функции которых были аналогичны функциям современных налоговых органов: контроль за сбором налогов откупщиками и должностными лицами на местах, взимание отдельных налогов, исчисление сумм платежей применительно к каждому налогоплательщику или группам налогоплательщиков и т. д. [5].

Начало становления налоговой службы России относят к 1573 г. Именно в этом году был учрежден Приказ Большого Прихода – впервые в России создан государственный орган, объединивший под своим управлением сбор основных государственных доходов. На Руси во времена Ивана III составляли переписные окладные книги с описанием всех погостов, что служило основанием для взимания поземельного налога. В погосте описывались церковь с землею, оброчные волости, села и дерев-

ни великого князя, а также земли каждого помещика, купца и т. д. Для определения размера налога служило «сошное письмо» [6].

В 1699 г. создан прообраз современного налогового ведомства с единым центральным органом и подразделениями на местах – учреждена Бурмистерская палата и ее отделения на местах, возглавляемых бурмистрами.

Реформирование налоговой системы России преобразует и налоговый контроль.

Уже в 1885 г. вводится институт налоговых (податных) инспекторов как финансовых работников на местах, просуществовавший до Великой Октябрьской революции 1917 г. На податных инспекторов были возложены такие обязанности, как:

- наблюдение за торговлей;
- участие в генеральных проверках торговли;
- раскладка дополнительного сбора с торговли и промыслов;
- содействие казенным палатам по приведению в известность ценности и доходности имуществ;
- и др.

В 1918 г. должности податных инспекторов при уездных финансовых отделах были упразднены, а контроль за взиманием налогов поручен финансовым инспекторам, переданным в подчинение губернским финансовым отделам [7].

В советский период развитие теоретической и практической базы форм контроля было обусловлено потребностями контроля за хозяйственной деятельностью предприятий, действовавших в рамках доведенных сверху плановых нормативов, ведомственными контролирующими органами.

С начала проведения радикальной экономической реформы 1990-х гг., с переходом на рыночные отношения экономическую самостоятельность хозяйствующих субъектов, формы контроля в сфере налогообложения получили новый виток в развитии теоретической, правовой и практической основы. В условиях построения правового, демократического государства трансформация форм налогового контроля приобрела общественную значимость и нашла свое закрепление в налоговом законодательстве.

На первом этапе формирования и развития налогового контроля, согласно действовавшему Закону РФ «Об основах налоговой системы Российской Федерации», контроль осуществлялся в соответствии с Законом РСФСР от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О Государствен-

ной налоговой службе РСФСР» и далее – с Указом Президента Российской Федерации от 31 декабря 1991 г. № 340 «О Государственной налоговой службе Российской Федерации» и иными законодательными актами.

Налоговым органам предоставлено право производить проверки денежных документов, бухгалтерских книг, отчетов, планов, смет, деклараций и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет [8].

Камеральный контроль заключался в основном в контроле за своевременностью представления и правильностью оформления налоговой отчетности, а также проверке ее на предмет наличия арифметических ошибок в подсчетах и документального подтверждения льгот.

Одновременно основной формой налогового контроля являлись документальные проверки, которые должны были проводиться по месту нахождения налогоплательщика регулярно, не реже одного раза в 2 года. Эта обязанность была закреплена ст. 11 НК РФ, устанавливающей ответственность налоговых органов за полный и своевременный учет всех налогоплательщиков – предприятий, учреждений и организаций, основанных на любых формах собственности, и проведение в них документальных проверок по правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет государственных налогов и других платежей по мере возникновения необходимости, но не реже одного раза в два года.

Вместе с тем активное развитие рыночных отношений, бурный рост числа субъектов предпринимательской деятельности показали практическую несостоятельность данной системы налогового контроля: нереально соблюсти нормы периодичности проверочных мероприятий в отношении всего числа налогоплательщиков в условиях ограниченности ресурсов налоговых органов и, кроме того, сплошной охват выездным документальным контролем также нерационален с позиций эффективности контроля.

С учетом специфики 90-х гг. наиболее эффективной формой налогового контроля с целью выявления хозяйствующих субъектов из теневой экономики были оперативные рейды. Именно данная форма контроля была направлена на легализацию скрытой экономики.

Дальнейшее совершенствование налоговых проверок происходит в рамках реформирования налогового администрирования в РФ в целом, с введением в действие первой части Налогового кодекса РФ.

1. Кодекс устанавливает три вида налоговых проверок: камеральную, выездную, встречную. При этом камеральная и выездная проверки – как основные, встречная – как вспомогательный вид проверки, осуществляемый в рамках основных проверок.

2. Документальная проверка трансформируется в выездную налоговую проверку, основные принципы проведения которой строго регламентируются законодательством.

Причем это не терминологическая модификация, а по существу формы контроля.

3. Документальная проверка как проверка на основе использования документов первичного учета становится базовой не только для выездной налоговой проверки, но и камеральной проверки. Расширяются полномочия налоговых органов в сфере камерального контроля, в первую очередь за счет права требования у налогоплательщика любых необходимых для проведения камеральной проверки документов, служащих основанием для исчисления налоговых обязательств, а также права получать объяснения налогоплательщиков по поводу исчисления налогов, проводить опрос свидетелей, экспертизу, встречные проверки связанных с налогоплательщиком лиц и др. Документальная база камерального контроля позволила выявлять и доказывать факты налоговых правонарушений, что повысило роль камеральных проверок как формы налогового контроля. В нормы проведения камеральной проверки внесено составление акта по результатам проверки и, соответственно, возможность применения мер налоговой ответственности.

4. Получает правовое оформление встречная проверка как самостоятельный вид налоговой проверки. Ст. 87 Налогового кодекса РФ устанавливает, что если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика, связанной с иными лицами, налоговым органом могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (встречная проверка).

Вместе с тем в экономической теории к этому времени уже сложилось определение встречной проверки как метода контроля, как способа, приема ревизии, заключающегося в сопоставлении двух экземпляров одного и того же документа или различных документов, связанных между собой единством операции и находящихся в различных организациях. Но на правовое оформление данной корректировки

ушло 7 лет (Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ). В настоящее время встречающая проверка как самостоятельный вид проверки исключен из Налогового кодекса РФ, при сохранении безусловных правовых оснований для их проведения (ст. 93.1) в форме процедуры истребования документов у контрагента или у иных лиц, располагающих необходимыми документами/информацией, касающихся деятельности проверяемого хозяйствующего субъекта.

5. Получает правовое оформление повторная проверка. Повторная налоговая проверка, по сути, не имеет самостоятельного содержания, а представляет собой формат первоначальной проверки. Повторная налоговая проверка – это вторичная проверка налоговым органом полноты исчисления налоговых обязательств налогоплательщиком за определенный период времени. Налоговый кодекс дает право налоговым органам на проведение повторных выездных проверок только в трех исключительных случаях. К таковым относятся: когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, в случае проведения проверки вышестоящим органом в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа или по уточненной налоговой декларации. В отношении камеральных проверок ограничений по числу повторных проверок нет.

6. Утверждены в качестве инструментов контроля, используемых в рамках налоговых проверок, такие контрольные мероприятия, как: осмотр помещений, допрос свидетелей, экспертиза, инвентаризации и др.

Одновременно параллельная модернизация налоговых органов, формирование централизованных информационных ресурсов позволили камеральным проверкам выполнять еще одну задачу – осуществлять отбор объектов для включения в план выездных налоговых проверок.

В последние годы в России продолжается реформа налогового администрирования. Это подтверждается и активной дискуссией по проблематике налогового контроля, и многочисленными изменениями в Налоговом кодексе РФ, и внедрением новой концепции системы планирования налоговых проверок.

Самые кардинальные изменения за семь лет существования Налогового кодекса РФ были введены 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».

Реформирование налогового законодательства внесло существенные коррективы в проведение налоговых проверок:

- Документальная база камеральных проверок значительно сократилась. Ограничено представление первичных документов при камеральном контроле. Но это не означает ограничение камеральной проверки выявлением лишь арифметических и логических ошибок в налоговой отчетности для установления возможного занижения налоговой базы. Взамен документов налогоплательщика в анализируемую базу налогового контроля включены информационные ресурсы налоговых органов о налогоплательщике из внутренних и внешних источников. Урегулированы вопросы оформления результатов камеральной проверки.

- Встречная проверка справедливо получила преобразование в метод, процедуру истребования документов.

- Порядок проведения выездной налоговой проверки претерпел самые глобальные изменения. Ст. 89 НК РФ получила новую редакцию. Урегулированы все наиболее спорные процедурные моменты: о месте проведения проверки, о порядке вынесения решения о проведении проверки, о периодичности и предельном количестве выездных налоговых проверок, о предельном сроке проведения выездной налоговой проверки и его продлении, о приостановлении проверки, об основаниях и результатах проведения повторной проверки.

При установлении форм налогового контроля в виде налоговых проверок законодатель одновременно конкретизирует их как различную совокупность способов и методов организации контрольных действий налоговых органов.

Камеральная проверка – это проверка налоговых деклараций в момент принятия отчетности уполномоченным должностным лицом налогового органа. Это сплошной, массовый, автоматизированный контроль налоговых деклараций, поступающих в налоговый орган. Такая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе деклараций и документов, представленных налогоплательщиком в соответствии с требованиями законодательства, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов и сборов. Если в ходе проверки выявляются ошибки в заполнении документов или противоречия в сведениях, то об этом сообщается плательщику с требованием дать объяснения и внести соответствующие исправления.

Выездная (документальная) проверка – более глубокая проверка. Это проверка правильности и полноты исчисления налогов, в ходе которой проверяется достоверность налоговых деклараций, расчетов путем сопоставления их данных с данными первичных документов и бухгалтерских записей. Выездная проверка, как правило, осуществляется с выходом на место (у налогоплательщика). Такие проверки проводятся специалистами налоговых инспекций (а при необходимости совместно с другими контролирующими органами) по мере необходимости, но не реже одного раза в 3 года, на основании решения руководителя налогового органа или его заместителя.

С учетом требований времени на первый план совершенствования налоговых проверок выступают информационные технологии автоматизированной обработки данных: внедряются унифицированные методики компьютерной обработки данных налоговой отчетности, поэтапный переход на электронную передачу налоговой отчетности, с 1 августа 2011 г. ФНС России перешла на электронный документооборот с банками (Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ, срок передачи запрашиваемой информации сократится с двух недель до пяти дней) и т. п.

В ряде стран появились формы налогового контроля, построенные на принципе контроля в режиме онлайн. Данный принцип реализуется налоговыми органами Великобритании, Голландии (Нидерландов) и др.

В настоящее время ФНС России адаптирует к российской действительности опыт Великобритании по проведению налоговых проверок в режиме реального времени в отношении крупнейших налогоплательщиков. ФНС инициируется расширение прав налоговых органов в части налоговых проверок. Обсуждаются вопросы включения составляющих режима реального времени как в рамках выездной, так и камеральной проверки.

В рамках выездного контроля предлагается введение права на проверку электронных документов (право работать с электронными документами налогоплательщика, кроме бумажных, в режиме реального времени отслеживать операции по его банковским счетам). Вместе с тем такой подход представляется целесообразным в условиях налоговых проверок Великобритании, где отсутствует выездной налоговый контроль. В российской практике данное расширение прав в ходе выездных проверок ставит вопрос о посягательстве на коммерческую тайну, а также на неприкосновенность частной жизни.

В рамках камеральных проверок ФНС предлагает ввести право:

- Проводить осмотры (при камеральных проверках деклараций с НДС к возмещению). Данное право вызывает вопрос экономической, правовой целесообразности данных действий и влечет трансформацию камеральной проверки в смешанную (камеральный + выездной контроль);

- Осуществлять контроль операций по счетам удаленно: оперативно работать с информацией, которая находится на расчетных счетах налогоплательщиков, и в режиме реального времени отслеживать все операции по счетам.

Аналогичная модель работы с крупными налогоплательщиками – «горизонтальный мониторинг» на правах эксперимента внедряется Государственной налоговой службой Украины (ГНС). «Суть проекта в том, что компании полностью откроют налоговикам доступ к своей бухгалтерии и финансовым документам в электронном виде. Это даст возможность инспекторам отслеживать как уже состоявшиеся, так и будущие операции участников эксперимента, проверять их на предмет рисков неуплаты налогов или других возможных потерь от сотрудничества с недобросовестными контрагентами», – рассказал в интервью газете «Коммерсантъ» руководитель пресс-службы ГНС Андрей Соколов [9].

Вместе с тем совершенствование налоговых проверок заключается и в том, чтобы обеспечивать реализацию принципа законности в налоговом контроле при применении данных форм контроля, так как задействованы коммерческая тайна, банковская тайна и т. п.

Таким образом, рассмотрев генезис налоговых проверок, можно утверждать, что основной формой, важнейшим инструментом налогового контроля являются налоговые проверки: они позволяют наиболее полно и обстоятельно проверить соблюдение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налогового агента) требований законодательства о налогах и сборах. Налоговые проверки как формы налогового контроля, как элемент управления налогообложением является необходимым условием существования эффективной налоговой системы. Порядок проведения налоговых проверок определяется нормами Налогового кодекса Российской Федерации. Требования времени предъявляют особые запросы к реформированию и совершенствованию налогового администрирования и к основным формам налогового контроля – налоговым проверкам. Реформирование налоговых проверок должно адекватно соответствовать развитию рыночного правового

государства, ориентированного на инновационное, устойчивое развитие в условиях глобализации экономики и сопровождаться адекватным совершенствованием и модернизацией органов налогового контроля.

1. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 400 с.

2. Богданов Е. П. Налоги и налогообложение : конспект лекций. – М. : АСТ, 2010. – 160 с.

3. Зырянова Т. В., Даниленко Н. И., Терехова О. Е. Система внутреннего контроля: цели, методы, интересы // ЧиновникЪ. – № 606 (46).

4. Родина Л. Н., Пархоменко Л. В. Этапы развития бухгалтерского учета : учебное по-

сobie. – Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. – 100 с.

5. Баатц Д. И так, отдавайте кесарево кесарю. Налоги в Римской империи // Все началось с десятины: этот многоликий налоговый мир. – М. : Прогресс, 1992. – С. 83.

6. Черник Д. Г. Налоги и налогообложение : учебник. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 415 с.

7. Пепеляев С. Основы налогового права : учебно-методическое пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Инвест Фонд, 2000. – 496 с.

8. Закон РСФСР от 21.03.1991 г. № 943-1 «О Государственной налоговой службе РСФСР».

9. Щербина Ю. Налоговики идут в бизнес // Коммерсантъ. – 2011. – № 263. – 13 мая.