Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
РОССИЙСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ПРАВОСУДИЯ

ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ В СФЕРЕ ПУБЛИЧНЫХ И ЧАСТНЫХ ФИНАНСОВ:

Материалы международной
научно-практической конференции

25 ноября 2016 г.

Москва
2017

УДК 347.73
ББК 67.7
Ф 59

Ответственный редактор:
И.А. Цинделиани, зав. кафедрой инансового права РГУП, канд. юрид. наук, доцент.

Ф 59 **Финансовый контроль в сфере публичных и частных финансов**: Материалы Международной научно-практической конференции. 25 ноября 2016 г. / Под ред. *И.А. Цинделиани*. — М.: РГУП, 2017. – 66 с.

ISBN 978-5-93916-621-8

Сборник содержит материалы конференции, посвященной теоретическим и практическим проблемам финансового контроля в сфере публичных и частных финансов. В Разделе II представлены статьи молодых ученых.

Для научных работников, преподавателей высших учебных заведений, аспирантов, студентов магистратуры и бакалавриата.

Настоящий сборник подготовлен при информационной поддержке справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Коллектив авторов, 2017
© Российский государственный университет правосудия, 2017

ISBN 978-5-93916-621-8

Содержание

РАЗДЕЛ II

Научные статьи молодых ученых

Калатози Д. Г. О правовых основах надзора в национальной платежной системе 4

Кожушко С. В. Принцип гласности в деятельности Счетной палаты РФ 9

Лесина Л. Ю. Принцип системности в сфере финансового контроля 16

Макарова Я. С. Налоговый контроль за деятельностью зависимых агентов: российский и зарубежный опыт 24

Серебряная О. В. Влияние на объект налогового контроля передачи налоговым органам полномочий по контролю за правильностью исчисления и уплаты страховых взносов 32

Славинский П. В. ФАС России как специальный орган финансового контроля в сфере государственного оборонного заказа 41

Федорцова В. А. Финансовый контроль и аудит: теория и практика эффективного применения в России 49

Шенгелиа Г. А. Виды финансового контроля за деятельностью образовательных организаций высшего образования в РФ: особенности правового регулирования 55

Шигапова А. М. Правовая природа решения по налоговой проверке 61

РАЗДЕЛ II
Научные статьи молодых ученых

Калатози Д.Г.
аспирант кафедры финансового права РГУП

О правовых основах надзора в национальной платежной системе

Современная экономика во всех ее проявлениях – от бытовых покупок в магазинах и жилищно-коммунальных расходов до многомиллиардных сделок на финансовых рынках – тесно связана с возможностью осуществить платеж надежно и в срок, несмотря на то, что контрагент может находиться в другом часовом поясе, другой стране и континенте. Для покупок могут использоваться наличные деньги, однако значительные по масштабам операции, да и немалая часть розничных платежей связана с безналичными расчетами и, как следствие, с функционированием платежной системы[1].

Соответственно, эффективное правовое регулирование общественных отношений, связанных с переводом денежных средств в безналичной форме, является неотъемлемой частью реализации финансовой и экономической политики государства. Бесперебойное и устойчивое функционирование национальной платежной системы обеспечивает оперативное движение денежных потоков в рамках удовлетворения публичных (при работе с денежными средствами субъектов государственного управления) и частных интересов (при работе с денежными средствами, формирующими децентрализованные фонды денежных средств)[2].

В силу этого, немаловажное значение приобретает осуществление надзора за исполнением и соблюдением субъектами платежных услуг требований Федерального закона от 27.06.2011 № 161-ФЗ «О национальной платежной системе» (далее — Федеральный закон № 161-ФЗ) и принимаемых в соответствии с ним нормативных актов Центрального банка Российской Федерации (Банка России).

---

[1] *Рождественская Т.Э., Гузнов А.Г.* Публичное банковское право: Учебник для магистров. М.: Проспект, 2016.

[2] *Хазова Е.В.* Концепция национальной платежной системы как формы взаимодействия элементов финансовой системы Российской Федерации // Финансовое право. 2014. № 1. С. 43 - 47.

Так, Федеральный закон № 161-ФЗ устанавливает правовые и организационные основы национальной платежной системы, регулирует порядок оказания платежных услуг, деятельность субъектов национальной платежной системы, а также определяет требования к организации и функционированию платежных систем, порядок осуществления надзора в национальной платежной системе.

Легальная дефиниция понятия национальной платежной системы ориентирована главным образом на институциональный аспект и содержит лишь перечисление ее элементов (субъектов): совокупность операторов по переводу денежных средств (включая операторов электронных денежных средств), банковских платежных агентов (субагентов), платежных агентов, организаций федеральной почтовой связи при оказании ими платежных услуг, операторов платежных систем, операторов услуг платежной инфраструктуры (пункт 1 статьи 3 Федерального закона № 161-ФЗ).

Основной целью надзора в национальной платежной системе является обеспечение стабильности последней (статья 31 Федерального закона № 161-ФЗ), что также представляет собой одно из приоритетных направлений деятельности (функций) Банка России (статьи 3, 4, 82.1-82.5 Федерального закона от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» (далее — Федеральный закон № 86-ФЗ)).

При этом законодательством Российской Федерации о национальной платежной системе фактически закреплен многоуровневый надзор и контроль за соблюдением субъектами платежных услуг нормативных требований к их деятельности.

Общий надзор осуществляет Банк России, который уполномочен проводить инспекционные проверки в сфере национальной платежной системы и применять меры принуждения к правонарушителям (статьи 31-34 Федерального закона № 161-ФЗ).

Контроль за платежными агентами в части исполнения условий привлечения последних, противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, возложен на операторов по переводу денежных средств, а в отношении платежных субагентов — на платежных агентов.

Контроль за использованием специальных банковских счетов платежными агентами (субагентами) возлагается на налоговые органы Российской Федерации (статья 14 Федерального закона № 161-ФЗ)[1].

[1] *Сергеев В.В.* Правовые проблемы формирования в России национальной платежной системы (из Комиссии по законодательству в сфере деятельности кредитных организаций и финансовых рынков Ассоциации юристов России) // Банковское право. 2011. № 5. С. 3-12.

Необходимо отметить, что существенной особенностью рассматриваемых контрольно-надзорных отношений в национальной платежной системе является распространение сферы надзорной деятельности Банка России на не являющиеся кредитными организациями операторов платежных систем и операторов услуг платежной инфраструктуры (операционный центр, платежный клиринговый центр и расчетный центр) (далее — поднадзорные организации) в рамках законодательства Российской Федерации о национальной платежной[1].

Между тем в отношении кредитных организаций подлежат применению существующие инструменты и меры банковского надзора в соответствии с законодательством Российской Федерации о банках и банковской деятельности (статья 31 Федерального закона № 161-ФЗ).

При осуществлении надзора в национальной платежной системе Банк России использует как дистанционные методы, так и контактные: 1) анализирует документы и информацию (в том числе данные отчетности), которые касаются деятельности поднадзорных организаций и участников платежных систем, а также организации и функционирования платежных систем; 2) проводит инспекционные проверки поднадзорных организаций; 3) применяет меры воздействия в случае нарушения поднадзорными организациями требований Федерального закона № 161-ФЗ или принятых в соответствии с ним нормативных актов Банка России.

Инспекционные проверки, проводимые в поднадзорных организациях, подразделяются на плановые и внеплановые, комплексные и тематические (по отдельным вопросам деятельности поднадзорных организаций)[2].

Причем уполномоченные представители (служащие) Банка России имеют право: получать и проверять документы поднадзорной организации; при необходимости получать копии документов для приобщения к материалам проверки; получать устные и письменные пояснения по вопросам деятельности поднадзорной организации; получать до-

[1] Положение о порядке осуществления надзора за соблюдением не являющимися кредитными организациями операторами платежных систем, операторами услуг платежной инфраструктуры требований Федерального закона от 27.06.2011 № 161-ФЗ «О национальной платежной системе», принятых в соответствии с ним нормативных актов Банка России (утв. Банком России 09.06.2012 № 381-П) (зарегистрировано в Минюсте России 15.06.2012 № 24586) // Вестник Банка России. 2012. № 31.

[2] *Рождественская Т. Э., Гузнов А. Г.* Национальная платежная система как объект надзора // Банковское право. 2011. № 4.

ступ в места осуществления деятельности поднадзорной организации; получать доступ к информационным системам поднадзорной организации, включая получение информации в электронном виде.

По итогам инспекционной проверки составляется акт, содержащий информацию о деятельности поднадзорной организации и выявленных в ходе проверки нарушениях с приложением подтверждающих документов, а также сведения о фактах противодействия проверке (статья 33 Федерального закона № 161-ФЗ).

В случаях, если нарушения требований Федерального закона № 161-ФЗ (или принятых в соответствии с ним иных нормативных актов) поднадзорной организацией влияют на бесперебойность функционирования платежной системы либо на услуги, оказываемые участникам платежной системы и их клиентам, Банк России применяет одну из следующих мер принуждения: 1) направляет предписание об устранении нарушения с указанием срока для его устранения; 2) ограничивает (приостанавливает) предписанием оказание операционных услуг, в том числе при привлечении операционного центра, находящегося за пределами Российской Федерации, и (или) услуг платежного клиринга.

Кроме того, в отношении кредитных организаций предусмотрена возможность применения мер финансово-правовой ответственности на основании статьи 34 Федерального закона № 161-ФЗ и статьи 74 Федерального закона № 86-ФЗ.

Между тем некредитные организации и должностных лиц (как кредитных, так и некредитных организаций) следует привлекать к административной ответственности согласно статье 15.36 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (далее – КоАП РФ).

При этом правом на составление протокола об административном правонарушении обладают должностные лица Банка России[1], а дело подлежит рассмотрению и разрешению в судебном порядке (статья 23.1 КоАП РФ).

В случае неоднократного невыполнения предписаний с требованием об устранении нарушения, влияющего на бесперебойность функционирования платежной системы, в течение одного года со дня направления первого предписания об устранении такого нарушения Банк России исключает оператора платежной системы из реестра операторов платежных систем (статья 34 Федерального закона № 161-ФЗ).

[1] Указание Банка России от 04.03.2014 № 3207-У «О перечне должностных лиц Банка России, уполномоченных составлять протоколы об административных правонарушениях» (зарегистрировано в Минюсте России 13.03.2014 № 31596) // Вестник Банка России. 2014. № 29.

В отличие от надзора в национальной платежной системе, который преимущественно направлен на обеспечение строгого исполнения и соблюдения всеми поднадзорными организациями требований законодательства Российской Федерации о национальной платежной системе, стабильного и устойчивого функционирования платежных систем, наблюдение в национальной платежной системе[1], в свою очередь, в большей степени ориентировано на задачи развития, следования стандартам лучшей мировой и отечественной практики, рекомендациям Банка России в целях обеспечения оптимального соответствия национальной платежной системы государства потребностям экономики, банковского сектора и финансового рынка Российской Федерации (пункт 5 статьи 31, статья 35 Федерального закона № 161-ФЗ).

Таким образом, учитывая вышеизложенное, на мой взгляд, представляется возможным сформулировать следующие выводы.

Надзор в национальной платежной системе означает деятельность Банка России по контролю за соблюдением операторами по переводу денежных средств, являющимися кредитными организациями, операторами платежных систем, операторами услуг платежной инфраструктуры требований Федерального закона № 161-ФЗ и принимаемых в соответствии с ним нормативных актов Банка России (пункт 2 статьи 31 Федерального закона № 161-ФЗ).

Сопоставляя признаки надзорной деятельности, осуществляемой Банком России в рамках банковского законодательства и законодательства о национальной платежной системе, можно сделать заключение о некоторой аналогии (сходстве) их структур, включающей элементы легализации деятельности (лицензирования / регистрации), предоставления отчетности, дистанционного надзора, инспекционных проверок и мер воздействия. При этом в отношении кредитных организаций надзорная практика должна сочетать контроль требований обоих законодательных блоков[2].

Тем не менее по характеру применяемых принудительных мер воздействия в законодательстве Российской Федерации о национальной платежной системе четко дифференцируются кредитные и некредитные поднадзорные организации.

---

[1] Положение о порядке осуществления наблюдения в национальной платежной системе (утв. Банком России 31.05.2012 № 380-П (зарегистрировано в Минюсте России 15.06.2012 № 24585) // Вестник Банка России. 2012. № 31.

[2] *Тамаров П.А.* О комплексном подходе к надзорной деятельности в национальной платежной системе // Деньги и кредит. 2012. № 11.

Кожушко С.В.
преподаватель кафедры административного и финансового права Северо-Кавказского филиала РГУП

Принцип гласности в деятельности Счетной палаты Российской Федерации

Одним из направлений исследования правового статуса Счетной палаты Российской Федерации как высшего органа финансового контроля является анализ основных положений, идей, исходных начал, в соответствии с которыми организуется и осуществляется ее функционирование, а именно – принципов деятельности Счетной палаты РФ.

Ранее действовавший Федеральный закон от 11.01.1995 г. № 4-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»[1] закреплял четыре принципа осуществления контроля. В статье 3 были поименованы законность, объективность, независимость, а также принцип гласности.

В 2013 году был принят новый закон «О Счетной палате Российской Федерации»[2], определивший в качестве принципов осуществления внешнего государственного аудита (контроля) шесть требований, в числе которых – принципы открытости и гласности. При этом нормативное содержание указанных положений в законе не дается: оно раскрывается в Регламенте Счетной палаты Российской Федерации (далее – Регламент), также представляющем собой правовую основу ее деятельности[3].

В соответствии с Регламентом принцип гласности означает возможность опубликования отчетов и документов Счетной палаты для всеобщего сведения, в том числе на официальном сайте Счетной палаты в сети Интернет, за исключением тех сведений, которые относятся к государственной или иную охраняемой законом тайне.

Принцип открытости, в свою очередь, означает полное и своевременное ознакомление должностных лиц объектов аудита (контроля)

---

[1] Российская газета.1995. № 9-10. 14.01.1995.

[2] Федеральный закон от 05.04.2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» // Российская газета. № 77. 10.04.2013.

[3] *Ялбулганов А.А.* Законодательная реформа государственного и муниципального финансового контроля в Российской Федерации // Реформы и право. 2013. № 4. С. 3 – 9.

с целями и результатами контрольных и экспертно-аналитических мероприятий[1].

Как видим, нормативно принципы гласности и открытости являются автономными. В науке финансового права большинство исследователей также придерживаются позиции о разграничении рассматриваемых принципов[2], а дискуссия возникает, когда ставится вопрос о содержательной характеристике принципа гласности.

Так, например, одни авторы рассматривают принцип гласности как принцип публичности, который заключается, по их мнению, в обязательном опубликовании в средствах массовой информации утвержденных бюджетов и отчетов об их исполнении, полноте представления информации о ходе исполнения бюджетов[3]. При этом ученые отмечают необходимость доступности других сведений о бюджетах по решению законодательных (представительных) органов государственной власти, представительных органов муниципальных образований.

Иными словами, принцип гласности и принцип публичности выступают как идентичные понятия.

В учебнике под редакцией С.В. Запольского рассматривается и характеризуется с позиции взаимосвязи и взаимообусловленности принцип публичности и гласности, предполагающий не только размещение информации о деятельности контрольно-счетных органов в средствах массовой информации, но и широкое обсуждение расчетов по бюджету еще до его принятия представительными органами и общественностью.

Н.А. Ахметова, рассматривая принцип прозрачности в деятельности органов государственной власти, определяет его как открытость деятельности государственных органов для общественного контроля в целом[4].

---

[1] Регламент Счетной палаты Российской Федерации (утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 07.06.2013г. № 3ПК, ред. от 21.07.2016г.Доступ из системы ГАРАНТ // ЭПС «Система ГАРАНТ».

[2] *Борисов А.Н.* Комментарий к Федеральному закону от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» (постатейный). М.: Юстицинформ, 2014.Доступ из системы ГАРАНТ // ЭПС «Система ГАРАНТ».

[3] *Буянкина А.Н., Маркова Х.* Принцип публичности (гласности) бюджетного процесса в Российской Федерации и государственных бюджетов в Чешской Республике // Современное право. 2016. № 5. С. 115 – 119.

[4] *Ахметова Н.А.* Принцип прозрачности в деятельности органов государственной власти как основной фактор предупреждения коррупции // Вестник Волгоградского государственного университета. 2006. № 5. С. 100.

На наш взгляд, принцип гласности является самостоятельным принципом осуществления Счетной палатой Российской Федерации не только государственного аудита (контроля), но и всей деятельности высшего финансового органа, включающей в себя экспертную, аналитическую деятельность, деятельность по взаимодействию с государственными контрольными, правоохранительными и иными органами и другие функции.

Так же следует согласиться с озвученным выше мнением ученых о том, что принцип гласности предполагает не только размещение информации о деятельности контрольно-счетных органов РФ в средствах массовой информации, но и широкое обсуждение расчетов по бюджету еще на стадии его составления.

Формы и способы предоставления информации о деятельности Счетной палаты, установленные в ст. 57 Регламента, свидетельствуют о многообразии возможностей для реализации принципа гласности. Следует отметить, что еще в Бюджетном послании Президента РФ о бюджетной политике в 2012 - 2014 гг. обращалось внимание на необходимость обеспечения прозрачности и открытости бюджета и бюджетного процесса для общества и было предложено создать единый портал бюджетной системы Российской Федерации[1]. В целях реализации озвученной инициативы в 2014 году на основании Распоряжения Правительства РФ от 20.09.2014г. № 1858-р[2] был создан портал Счетной палаты Российской Федерации и контрольно-счетных органов Российской Федерации (далее – портал Счетной палаты РФ и КСО РФ).

Данный портал – это не только единый официальный источник информации о деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации, Совета контрольно-счетных органов и Союза муниципальных контрольно-счетных органов. Также внутри портала осуществляется взаимодействие Счетной палаты Российской Федерации с контрольно-счетными органами, между самими контрольно-счетными органами, возможно проведение видеоконференций, осуществление электронного документооборота, совместная работа с документами, хранение информации Счетной палаты Рос-

[1] Бюджетное послание Президента РФ о бюджетной политике в 2012 - 2014 гг. URL: http://news.kremlin.ru/ acts/11779 (дата обращения 10.10.2016).

[2] Распоряжение Правительства РФ от 20.09.2014 г. № 1858-р «О создании государственной информационной системы»// Собрание законодательства РФ.2014. № 40 (Часть III). Ст. 5455.

сийской Федерации и контрольно-счетных органов[1]. Существуют и иные сервисы, количество которых расширяется.

Появление современной разветвленной информационной базы, конечно же, в разы увеличило возможность оперативного доведения до каждого члена общества информации о деятельности всей системы счетных органов, а значит, осуществление реализации принципа гласности их деятельности стало более эффективным.

Надо отметить удобство и полезность данной информационной системы, состоящие в том, что находясь на портале, можно перейти на сайт Счетной палаты, сайты КСО субъектов РФ, сайты отделений Советов контрольно-счетных органов в федеральных округах. Помимо этого, через раздел «Библиотека» можно ознакомиться с документами (отчетами, инструкциями, стандартами, регламентами) КСО того или иного региона[2].

Однако, несмотря на несомненные достоинства портала Счетной палаты РФ и КСО РФ, следует отметить определенные недостатки его пользовательского интерфейса.

Иногда, даже при условии легкого поиска ссылок на нужную информацию, можно не получить желаемого результата. Например, пройдя по ссылке на сайт Счетной палатыЧеченской Республики в разделеСайты КСО субъектов РФ, с намерением ознакомиться с Законом Чеченской Республики «О Счетной палате Чеченской Республики», пользователь обнаружит лишь небольшие выдержки из него. Ни в разделе «Документы», ни в разделе «О Счетной Палате», ни на главной странице нет полной редакции указанного Закона[3]. В этом случае, по нашему мнению, проблема заключается в недостаточном внимании контрольно-счетных органов регионов к полноте и своевременности размещения актуальных редакций своих нормативных правовых актов на официальных интернет-ресурсах.

Одним из способов получения информации о деятельности высшего органа финансового контроля и важнейшим направлением ре-

---

[1] Портал Счетной палаты Российской Федерации и контрольно-счетных органов Российской Федерации. URL: https://portalkso.ru/ (дата обращения 10.10.2016).

[2] Портал Счетной палаты Российской Федерации и контрольно-счетных органов Российской Федерации. Статистика библиотеки URL: https://portalkso.ru/library/stats(дата обращения 10.10.2016).

[3] Сайт Счетной палаты Чеченской Республики URL:http://spalata-chr.ru/2-uncategorised/1-glavnaya(дата обращения 13.10.2016).

ализации принципа гласности является размещение на её официальном сайте[1] материалов по результатам работы Счетной палаты РФ.

Анализ содержания указанного сайта позволят выделить следующие направления информирования о работе высшего органа финансового контроля, осуществляемые путем размещения: в разделе «Пресс-центр», подразделе «Новости» - информации о своей деятельности и деятельности КСО России, информации об утвержденных бюджетах, информации о принятых (рассматриваемых) законопроектах, а также размещение Бюллетеней Счетной палаты РФ, отчетов и анонсов о круглых столах, и др. информации о деятельности Счетной палаты; в разделе «Пресс-центр», подразделе «Публикации»- информации о своей деятельности в печатных изданиях. Отметим, что в журналах и газетах, таких как «Российская газета», «Ведомости» «РБК», «Известия», «Коммерсантъ» и некоторых других только за последний квартал 2016 года было размещено 53 публикации; в разделе «Пресс-центр», подразделе «Интервью»- интервью Председателя Счетной палаты о мероприятиях, проводимых Счетной палатой, о деятельности Председателя счетной палаты, и в целом - об экономической ситуации в стране. За 2016 год газетам, агентствам, включая агентство Rambler №ewsService, которое зарегистрировано в Федеральной службе по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций специализирующееся на новостях экономики, российских и мировых корпоративных событиях, Татьяна Голикова дала 18 интервью, которые и были размещены на сайте; в разделе «Пресс-центр», подразделе «Фото» и «Видео» - информации о деятельности Счетной палаты в виде фотографий с активными ссылками на событие, указанное на кадре, а также в виде видеоролика -отчета о конкретном мероприятии или комплексе мероприятий, проводимых Счетной палатой в определенный период времени[2]; в разделе «Деятельность», подразде-

[1] Сайт Счетной палаты РФ зарегистрирован в Министерстве Российской Федерации по делам печати, телерадиовещания и средств массовых коммуникаций в качестве электронного средства массовой информации (свидетельство от 23 апреля 2001 года Эл № 77-4479). Зарегистрирован в Министерстве информационных технологий и связи Российской Федерации (свидетельство от 27 сентября 2007 года № 11238). URL: http://www.ach.gov.ru/(дата обращения 13.10.2016).

[2] Например, видеоматериалы по итогам экспертно-аналитического и контрольного мероприятий «Анализ реализации мероприятий по модернизации региональных систем дошкольного образования в 2013-2015 годах» и «Проверка реализации мероприятий по модернизации региональных систем дошкольного образования в 2013-2015 годах в правительстве Воронежской области».URL: http://audit.gov.ru/press_center/video/#28900(дата обращения 10.01.2017).

ле «Проверки« - информации о результатах проведенных проверок в графе «проверки»; информации о исполнении представлений по итогам проверки контрольного мероприятия в графе «Устранение нарушений»; заключений по отчетам, докладов, иной информации в графе «Отчеты»; в разделе «Деятельность», подразделе «Экспертиза законопроектов« - информации оосуществленных экспертизах проектов федеральных законов о федеральном бюджете и бюджетах государственных внебюджетных фондов Российской Федерации, федеральных законов о внесении изменений в законодательные акты, проектов федеральных законов, иных нормативных правовых актов в части, касающейся расходных обязательств Российской Федерации, государственных программ Российской Федерации, международных договоров Российской Федерации, а также о экспертизах по проектам законодательных и иных нормативных правовых актов в форме заключений; в разделе «Деятельность», подразделе «Аудит федерального бюджета« - информации о предварительном аудите и его результатах в графе «Предварительный аудит»; о результатах оперативного контроля исполнения федерального бюджета в текущем году, проверок, проведенных Счетной палатой, расходных расписаний и расчетных документов на осуществление операций с бюджетными средствами, а также данных отчетности Минфина России, Федерального казначейства, главных администраторов средств федерального бюджета и иных участников бюджетного процесса, обладающих бюджетными полномочиями в форме оперативного доклада в графе «Оперативный анализ»; о последующем контроле в форме заключений, подготовленных Счетной палатойна годовой отчет об исполнении федерального бюджета в графе «Последующий контроль».

Кроме того, есть раздел «Общественная приемная», посредством которого возможна реализация обратной связи между гражданами и Счетной палатой Российской Федерации.

Ограничения в распространении информации о деятельности Счетной палаты касается той ее части, которая отнесена федеральным законодательством, а именно – ст. 4, 5, 7, 15 и 19 Закона Российской Федерации «О государственной тайне», ст. 4-7 Федерального закона от 29 июля 2004 г. № 98-ФЗ «О коммерческой тайне», ст. 19 и 20 Федерального закона «Об обеспечении доступа к информации о деятельности государственных органов и органов местного самоуправления» к информации ограниченного доступа. Требования законодателя обеспечиваются нормой п.7 ст. 36 Федерального закона «О Счетной палате РФ», согласно которой инспекторы и иные сотруд-

ники аппарата Счетной палаты несут юридическую ответственность за достоверность и объективность результатов проводимых ими контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, представляемых в государственные органы или предаваемых гласности, а также за разглашение государственной и иной охраняемой законом тайны.

Следует отметить, что в соответствии с п. 4 ст. 36 Федерального закона «О Счетной палате РФ» инспекторы и иные сотрудники аппарата Счетной палаты не вправе при осуществлении возложенных на них должностных полномочий разглашать полученную информацию, предавать гласности свои выводы до принятия Коллегией Счетной палаты соответствующего решения.

В целом, анализ портала Счетной палаты РФ и КСО РФ и сайта Счетной палаты позволяет сделать вывод, что принцип гласности реализуется в деятельности высшего органа финансового контроля достаточно полно и разнообразно посредством: 1) размещения анкет для опроса граждан, желающих участвовать в госаудите на портале государственного и муниципального финансового аудита (официальный сайт Российской Федерации для размещения информации об осуществлении государственного (муниципального) финансового аудита (контроля) в сфере бюджетных правоотношений); 2) в форме ежемесячных выпусковофициального информационного издания Счетной палаты РФ - Бюллетеня Счетной палаты; 3) при размещении отчетных данных о проведенных контрольных мероприятиях, официальных заключений на законопроекты - экспертиз законопроектов, информации о предварительном аудите и последующем контроле; 4) опубликования интервью, сведений о публикациях в СМИ, фото- и видеоотчетов, и т.п.; 5) посредством предложения пользователям подписки на рассылку событий.

При этом наиболее подробно пользователи информируются в форме различных отчетов Счетной палаты РФ и КСО РФ.

Как видим, формы реализации гласности в деятельности Счетной палаты Российской Федерации очень и очень многообразны и на практике охватывают не только осуществление ею государственного внешнего государственного аудита (контроля), но и экспертно-аналитических и иных функций.

Однако, на наш взгляд, работу сайта Счетной палаты РФ и портала Счетной палаты РФ и КСО РФ необходимо оптимизировать как в техническом аспекте, так и с точки зрения актуализации размещаемой на них информации. Кроме того, работа портала во многом зависит от слаженности и качественности работы интернет-ресурсов

субъектов. Поэтому представляется целесообразным совершенствовать наполняемость региональных сайтов путем унификации требований к их структуре и содержанию, а также установить ответственность за несвоевременное и неполное информирование в нормах Федерального закона от 07.02.2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований». Такое решение вопроса обеспечит пользователям возможность быстрого поиска и легкого доступа к интересующим их сведениям и повысит эффективность реализации принципа гласности в деятельности всей системы контрольно-счетных органов.

Лесина Л.Ю.
аспирантка кафедры финансового права РГУП

Принцип системности в сфере финансового контроля

Для изучения принципа системности в сфере финансового контроля рассмотрим значение понятия «система», которое имеет множество определений: в толковом словаре В. Даля «система» определена как план, порядок расположенья частей целого, предначертанное устройство, ход чего-либо, в последовательном, связном порядке; Ожегов определяет «систему» как определенный порядок в расположении и связидействий, нечто целое, представляющее собой единство закономерно расположенных и находящихся во взаимной связи частей; Ушаков – как порядок, обусловленный правильным, законорным расположением частей в определенной связи.

Понятие системы предполагает, что ее элементы, объединенные связями и, действуя в ней как единое целое, приобретают новые свойства, которые отсутствуют у каждого элемента в отдельности. Это и является особенностью системы, характеризующей ее сущность и содержание.

Исходя из этого, определим структуру системы как совокупность ее элементов и устойчивые связи между ними и признаки системы: наличие взаимосвязанных элементов – частей системы, взаимодействие между ними и упорядоченность такого взаимодействия, которое необходимо для достижения общей цели существования такой системы.

Исходя из общего понятия «система», ее структуры и признаков определим понятие «принцип системности».

В.Н. Садовский определяет принцип системности как философское универсальное утверждение, согласно которому все предметы и явления мира представляют собой системы той или иной степени целостности и сложности.

Принцип системности относится к общенаучным принципам, выражающим основную методологическую парадигму целого ряда естественных, социальных и гуманитарных наук, методологический принцип, основанный на понимании психического (человек, личность, психические процессы и явления) как системы, не сводимый к простой совокупности своих элементов, а как упорядоченного целого, имеющего структуру, прямые и обратные связи, состоящие из элементов, группировок в необходимое и достаточное число подсистем со всесторонними связями между ними (Берталанфи Л., Ганзек В.А., Кузьмин В.П., Ломов Б.Ф., Платонов К.К., Тюхтин В.С., Юдин Э.Г. и др.).

В.Г. Афанасьев определял целостные системы как совокупность компонентов, взаимодействие которых порождает новые качества, которые не присущи ее отдельным составляющим элементам[1].

Таким образом, принцип системности соблюдается тогда когда вся совокупность элементов системы упорядочено взаимосвязана и непосредственно своей взаимосвязанностью обуславливает достижение целей существования самой системы и ее целостности.

А.Д. Селюков, соотнося понятия «система» и «устройство», отмечал, что система в отличие от устройства, имеет два дополнительных свойства: взаимодействие элементов, обеспечивающее динамику их связи; целостность как качественное состояние взаимодействия, как новое качество, отсутствующее у взаиморасположенных, но не взаимодействующих между собой элементов, частей чего-нибудь. Он также справедливо отмечает, что одновременно система выступает как методологический принцип познания объектов. Системность в исследовательской деятельности предполагает понимание объекта познания как совокупности взаимосвязанных и взаимодействующих между собой элементов, вследствие чего указанная совокупность приобретает новое качество, отсутствующее у каждого в отдельности элемента или даже у всех их вместе взятых, но не взаимодействующих между собой[2].

[1] *Афанасьев В.Г.* Научное управление обществом. М., 193. С.8.

[2] *Селюков А.Д.* Принцип системности в бюджетном праве// Финансовое право.2012. №6.

Чтобы определить, как соблюдается принцип системности в сфере финансового контроля, рассмотрим понятие финансового контроля и принципы его регулирования, которые предлагаются некоторыми авторами.

В монографии В.М. Родионовой дается следующее определение финансовый контроль как совокупность действий и операций по проверке финансовых и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управления с применением специфических форм и методов его организации[1].

Финансовый контроль по своей сути является реализацией контрольной функции, как государственных финансов, так и финансов организаций пишет А.В. Воробьев выделяя при этом в составе принципов финансового контроля: законность, ответственность, объективность и системность. По его мнению, для гарантии объективности результатов контроля необходимо охватить нужный объем информации. Этого невозможно добиться без принципа системности[2].

М. Ильина в своей статье финансовый контроль и его значение также выделяет принцип системности финансового контроля, который по ее мнению означает наличие в Российской Федерации системы финансового контроля при самостоятельности органов контроля: бюджетного, налогового, таможенного, банковского, аудита, внутреннего контроля организаций и т.д. В целом они осуществляют финансовый контроль, представляя различные ветви и уровни государственной власти, предпринимательскую деятельность и самостоятельную деятельность, но при этом системообразующим элементом является соблюдение законодательства[3].

С.Е. Платонова изучая механизм государственного финансового контроля в своей диссертации и утверждая, что «являясь неотъемлемым элементом системы управления государственными финансами, государственный финансовый контроль сам по себе выступает открытой изменяющейся системой»[4].

Е.Ю. Грачева определяет финансовый контроль как регламентированную нормами права деятельность государственных, муници-

[1] *Родионова В.М.* Финансовый контроль. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2002.

[2] *Самойлова И.П., Воробьев А.В.* Понятие финансового контроллинга в современной науке. Финансы и кредит 2/2014.

[3] *Ильина М.* Финансовый контроль и его значение // Российский бухгалтер. 2015 № 2.

[4] *Платонова С.Е.* Механизм совершенствования государственного финансового контроля: Автореф... канд. эконом. наук. М., 2013. С.10.

пальных, общественных органов и организаций, иных субъектов по проверке соблюдения законности всеми субъектами в процессе осуществления финансовой деятельности для достижения в обществе социально значимых целей и задач. При этом она выделяет такие принципы финансового контроля как законность, гласность, федерализм, плановость[1].

Вопросами системы контроля занимались такие ученые, как В.В. Бурцев, Э.А. Вознесенский, Е.А. Кочерин, О.А. Ногина, Г.Л. Рабинович, В.М. Родионова, В.И. Шлейников, Н.И. Силаев, С.А. Артемьев, В.А. Пивень, В.А. Воронов, М.С. Шидловская и другие. И поскольку составляющими любой системы являются элементы, свойства этих элементов, связи, которые соединяют элементы со свойствами системы, а также структура системы, которая отражает наиболее существенные и устойчивые связи между элементами системы и их группами, то уже давно основной дискуссией по проблеме определения системы контроля является вопрос, что считать элементами этой системы.

В свое время В.В. Бурцев сгруппировал элементы системы государственного финансового контроля (ГФК) следующим образом: теоретическая база (определения понятий, цели, задачи, принципы, требования, виды ГФК и т.д.); нормативная база, методическое обеспечение; организационные структуры (включая их звенья – центры ответственности, статус и порядок взаимосвязей последних); научно-исследовательская и учебная базы, кадровое обеспечение; материально-техническое и финансовое обеспечение (в том числе финансовые ресурсы, соответствующие условиям работы техника, помещения и т.д.); информационно-коммуникативная инфраструктура (информационное обеспечение, система коммуникаций)[2].

В.В. Бурцев называет эти группы элементами системы государственного финансового контроля.

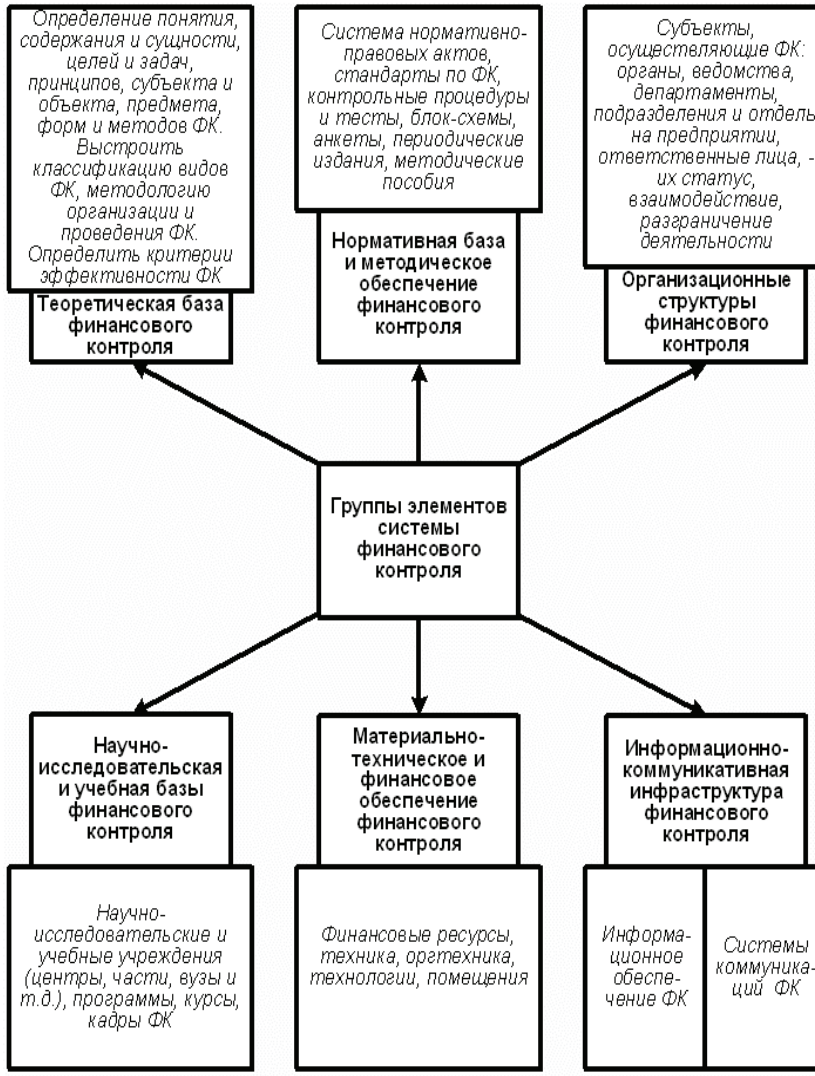
Такой подход представляется наиболее правильным в связи с многоплановостью целей и многогранностью задач финансового контроля Гварлиани Т.Е и Черемшанову С.В., которые, основываясь на его выводах, выделили следующие элементы системы финансового контроля[3]:

---

[1] *Грачева Е.Ю.* Финансовое право: Учебник. – М.: Проспект, 2014. С.47.

[2] *Бурцев В.В.* Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации: Теория и практика. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2002. С. 95.

[3] *Гварлиани Т.Е., Черемшанов С.В.* Исследование методологии финансового контроля // Аудит и финансовый анализ. 2003. №4.



Таким образом, многие авторы отмечают наличие принципа системности как одну из основ существования и функционирования финансового контроля.

Соглашусь с мнениями многих авторов, что финансовый контроль должен представлять собой целостную систему его элементов, кото-

рые своей упорядоченной взаимосвязанностью могли бы обеспечивать достижение целей его существования.

Однако следует согласиться с некоторыми исследователями в области финансового контроля, которые выражают мнение, что действующая организация и методологическое обеспечение финансового контроля в России не позволяют говорить о ней как о целостной системе элементов федерального, регионального и местного уровней.

Так в своей диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук Гордин В.И. применительно к внешнего финансовому контроля справедливо отмечает, что действующая организация и методологическое обеспечение внешнего финансового контроля не обеспечивает выполнение: признака целостности системы, органы внешнего финансового контроля каждого уровня власти должны вносить отдельный вклад в реализацию единой концепции. На сегодняшний день такой концепции не существует. Цели и задачи деятельности контрольно-счетных органов регионального и муниципального уровней в федеральном законодательстве не сформулированы. Правовое поле позволяет каждому органу формулировать такие цели и задачи самостоятельно; признак синергетичности системы, только взаимосвязанные действия всех органов внешнего контроля смогут дать максимальный эффект при их совместном функционировании. Сегодня остаются не решенными вопросы единой методологии и стандартизации деятельности контрольно-счетных органов России. Правовое поле позволяет каждому органу контроля формировать собственные стандарты деятельности, регламенты, положения и т.д. Взаимодействие контрольных органов является правом, но не обязанностью, может осуществляться в рамках общественных связей и заключенных соглашений о сотрудничестве; признак эмерджентности системы, функциональные характеристики системы органов внешнего финансового контроля государства не могут быть выражены через функции каждого из органов федерального, регионального или местного уровня. Современное отсутствие функциональных разграничений между органами внешнего финансового контроля на государственном и муниципальном уровне не способствуют появлению принципиально новых качеств системы контроля, что позволило бы усилить результативность функционирования объединяемых частей в рамках целого.

В этой связи Гордин В.И. отмечает, что для придания системности элементам внешнего финансового контроля на всех уровнях бюджетной системы представляется целесообразным реформирова-

ние организации и методологии проведения внешнего финансового контроля[1].

Лагутин И.Б. в своей докторской диссертации делает вывод, что в одну систему могут входить не только структурно единые элементы, но и разрозненные, главное чтобы эти элементы были созданы для реализации единой цели, и в связи с этим он справедливо отмечает, что в настоящее время органам финансового контроля Российской Федерации свойственна бессистемность, поскольку функционируют они разрозненно и зачастую конкурируют между собой. И вызвано это тем, что органы финансового контроля в общей массе, хотя и определены формально наукой в одну группу, но фактически совершенно разные цели и задачи. Так, например, аудиторские организации и индивидуальные аудиторы осуществляют деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих ему услуг; органы бюджетного контроля призваны следить за законностью движения публичных денежных средств; налоговые органы осуществляют налоговый контроль с целью добиться своевременности и полноты осуществления налоговой обязанности. Свою цель при осуществлении банковского надзора имеет и Центральный банк Российской Федерации[2].

В этой связи перед законодателем стоит множество задач в целях совершенствования законодательства для обеспечения соблюдения принципа системности в сфере финансового контроля.

Следует заметить, что в целом проблемы контрольно-надзорной деятельности в России не остаются без внимания.

Так, 1 апреля 2016 года Распоряжением Правительства РФ утвержден план мероприятий («дорожная карта») по совершенствованию контрольно-надзорной деятельности в РФ на 2016-2017 годы. Планом предусмотрено внедрение дифференцированного подхода к проведению контрольных мероприятий в зависимости от степени риска причинения субъектами хозяйственной деятельности вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям, который позволит существенно повысить эффективность расходования ресурсов на функционирование контрольно-надзорных органов путем сосредоточения усилий инспекторского состава государственного надзора на наиболее значимых направлениях[3].

---

[1] *Гордин В.И.* Внешний муниципальный финансовый контроль в системе публичных финансов: Дисс. ... канд. эконом. наук. – Волгоград, 2014. С.29.

[2] *Лагутин И.Б.* Системность бюджетного контроля и бюджетного аудита в Российской Федерации: финансово-правовое регулирование: Дисс. ... д-ра юрид. наук. – М., 2014. С. 82-85.

[3] Режим доступа: http://контроль-надзор.рф/doc/roadmap.pdf.

В целях реализации указанного плана мероприятий Минэкономразвития России доработан проект закона «Об основах государственного и муниципального контроля (надзора) в Российской Федерации», который бы стал базовым правовым актом в области государственного и муниципального контроля.

Основной идеей концепции законопроекта является создание правовой основы для формирования единой системы государственного и муниципального контроля (надзора) в Российской Федерации, обеспечивающей организацию и эффективное функционирование контрольно-надзорной деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления.

Целью законопроекта является установление базовых, системообразующих правил организации и осуществления государственного и муниципального контроля (надзора) в Российской Федерации, направленных на: построение прозрачной, доверительной и действенной системы взаимоотношений власти, граждан и бизнеса; снижение избыточного давления на бизнес; стимулирование добросовестной конкуренции; определение и установление четких границ разрешительной деятельности, государственного и муниципального контроля и надзора; существенное повышение эффективности и результативности контрольно-надзорной деятельности; эффективное использование бюджетных средств.

Принятие законопроекта будет способствовать в целом совершенствованию государственного и муниципального управления, модернизации отечественной экономики, развитию добросовестной конкуренции, предотвращению коррупции[1].

Целью для принятия указанного закона законодатель ставит повышение результативности и эффективности осуществления государственного и муниципального контроля (надзора) при одновременном снижении избыточного вмешательства государственных органов и органов местного самоуправления в деятельность граждан и организаций.

Проект указанного закона предполагает внедрение положительного западного опыта и пилотно испытанного на некоторых отраслях государственного контроля и в регионах Российской Федерации механизма применения риск-ориентированной модели контроля, межведомственную координацию и в необходимых случаях консолидацию контрольно-надзорных органов, стимулирование открытости

[1] Режим доступа: http://www.trudcontrol.ru.

и независимости контрольных органов, введение дифференцированного подхода к классификации нарушений, а также затрагивает и другие не менее важные вопросы организации и осуществления государственного и муниципального контроля в целом и в частности внутреннего государственного финансового контроля.

Поскольку в настоящее время остаются нерешенными задачи по обеспечению целостности системы финансового контроля, и принцип системности в сфере финансового контроля не должен сводиться только к такому системообразующему элементу, как соблюдение законодательства и единая нормативная база, а должен в целом обеспечивать упорядоченную взаимосвязь органов, осуществляющих финансовый контроль, координацию их действий и, в необходимых случаях, консолидацию для достижения социально значимых целей, то принятие в России закона «Об основах государственного и муниципального контроля (надзора) в Российской Федерации» в перспективе могло бы стать определенной ступенью развития контрольно-надзорной деятельности в целом и финансового контроля в частности.

Макарова Я.С.

аспирант отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ (ИЗиСП)

Налоговый контроль за деятельностью зависимых агентов: российский и зарубежный опыт

В любом правовом государстве и демократическом обществе важным и необходимым представляется наличие прозрачных, эффективных и современных контрольных механизмов. Реализуя контрольные функции в политической, экономической, социальной и иных сферах общественной жизни, государство способно поддерживать свое устойчивое и прогрессивное развитие. Однако при реализации контрольной функции государству всегда важно найти баланс, состоящий, с одной стороны, в недопущении чрезмерного государственного регулирования, а с другой – в недопущении полного отсутствия государственного влияния.

Финансовый контроль является одной из составляющих контрольной функции государства. Как указывают в своей работе А.Ю. Ильин и М.А. Моисеенко, «одной из главных составляющих системы государственного управления, в том числе управления государственными финансами, является государственный финансовый контроль»[1]. В этой связи важно отметить, что институт финансового контроля представляется значимым для науки финансового права. Некоторые ученые говорят о финансовом контроле как подотрасли финансового права[2] наряду с подотраслями бюджетного и налогового права. Однако при отсутствии отдельного законодательного акта, регулирующего финансовый контроль, считаем правильнее говорить о нем как об институте финансового права.

Проанализировав определения финансового контроля, предлагаемые учеными в области финансового права, дефиниция Е.Ю. Грачевой представляется наиболее емкой и всеобъемлющей. Е.Ю. Грачева определяет финансовый контроль как «регламентированную нормами права деятельность государственных, муниципальных, общественных органов и организаций, иных субъектов по проверке соблюдения законности всеми субъектами в процессе осуществления финансовой деятельности для достижения в обществе социально значимых целей»[3]. Указанное определение включает в себя осуществляемый практически всеми заинтересованными субъектами финансового права контроль за любой финансовой деятельностью, осуществляемой государственными органами власти и юридическими лицами.

Одним из видов финансового контроля является налоговый контроль. Так, И.И. Кучеров относит налоговый контроль к виду финансово-хозяйственного контроля, указывая в своём исследовании, что «главной целью налогового контроля является создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков, налоговых агентов и иных лиц, при которых исключаются нарушения налогового законодательства или их число незначительно»[4].

---

[1] *Ильин А.Ю., Моисеенко М.А.* Правовая доктрина финансового контроля // Финансовое право. 2014. N 4. С. 14 - 23.

[2] Финансовое право / Отв. ред. Е.Ю. Грачева. М., 2014. 566 с.

[3] Там же.

[4] *Кучеров И.И.* Налоговое право России: Курс лекций. М.: ЮрИнфоР, 2001. 360 с.

Законодательное определение налогового контроля в Российской Федерации содержится в главе 14 «Налоговый контроль» Налогового Кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Так, статья 82 НК РФ устанавливает, что «налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим Кодексом». Данное понятие появилось в НК РФ только с 1 января 2007 года. Помимо определения, в статье 82 НК РФ указаны субъекты налогового контроля и его формы. Так налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции. В соответствии с НК РФ формами проведения налогового контроля могут быть следующие: налоговые проверки; получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора; проверки данных учета и отчетности; осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли); иные формы, предусмотренные НК РФ.

Налоговый контроль – важнейшая функция налоговых органов в Российской Федерации. Н.А. Соловьева в своих работах указывает, что «исходя из понятия налоговых органов, сформулированных в статье 30 Налогового кодекса РФ и статье 1 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации», осуществление налогового контроля является основной целью существования всей системы налоговых органов»[1]. Действительно, работа налоговых органов по большей части сосредоточена на проведении проверки полноты и правильности уплаты налогов их плательщиками. Без четко скоординированного и нормативно регламентированного порядка проведения контрольных мероприятий налоговыми органами невозможно обеспечение полноты и своевременности поступлений в бюджет Российской Федерации.

Налоговые органы осуществляют налоговый контроль в отношении различных аспектов обложения налогами. Что касается налогового контроля за деятельностью зависимых агентов, то в настоящее время в Российской Федерации он недостаточно распространен. Это во многом объясняется сложностью определения и квалификации лиц, осуществляющих деятельность в Российской Федерации в инте-

[1] См. например: 101 термин налогового права: крат. законодат. и доктринальное толкование / Рук. авт. кол. Н.А. Соловьева. М.: Инфотропик Медиа, 2015. 452 с.; Реут А.В. Налоговый контроль // Налоговое право России / Под ред. А.Н. Козырина, А.А. Ялбулганова. М.: Норма, 2010. 320 с. и др.

ресах иностранной организации-принципала в качестве постоянного представительства в виде зависимого агента. В одной из своих работ Л.В. Полежарова и А.А. Артемьев даже указывают, что «признание постоянного представительства агентского вида в Российской Федерации из-за недостаточной четкости положений законодательства в этой части развития не получило. Налоговые органы и обращающиеся к ним зависимые агенты по обоюдному согласию предпочитают убедить иностранную организацию открывать отделение в России и признавать его постоянным представительством основного вида»[1]. Данное утверждение также подтверждается практически полным отсутствием судебной практики в России, связанной с претензиями налоговых органов о признании того или иного лица постоянным представительством в виде зависимого агента.

В доктрине налогового права обычно выделяют два вида постоянного представительства – основной и агентский. Постоянное представительство в виде зависимого агента - это агентский вид. Понятие и признаки постоянного представительства в виде зависимого агента мало исследованы в российской науке, даже несмотря на то что в нашей стране понятие зависимого агента существует в НК РФ с момента его принятия. С того времени определение зависимого агента в НК РФ практически не изменилось. Руководствуясь пунктами 9 и 10 статьи 306 НК РФ, выделяются следующие признаки, при соблюдении которых лицо рассматривается как постоянное представительство в виде зависимого агента: (1) лицо соответствует признакам основного вида постоянного представительства, то есть осуществляет предпринимательскую деятельность через определенное место деятельности (отделение) на регулярной основе, при условии, что такая деятельность не носит характер вспомогательной и подготовительной; (2) лицо функционирует и реализует деятельность иностранной организации, на основании договорных отношений с этой иностранной организацией представляет ее интересы в России; (3) лицо осуществляет деятельности на территории России от имени этой иностранной организации; (4) лицо имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий от имени иностранной организации; (5) указанная в пункте (4) деятельность создает правовые последствия для иностранной организации; (6) лицо не функционирует через брокера, комиссионера,

[1] *Полежарова Л.В., Артемьев А.А.* Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности в России: учеб. пособие / Под ред. Л.И. Гончаренко. - М.: Магистр, ИНФРА-М, 2013.

профессионального участника российского рынка ценных бумаг или любое другое лицо, действующее в рамках своей основной (обычной) деятельности, то есть не является «независимым» агентом.

Как уже было сказано, налоговый контроль за деятельностью зависимых агентов в Российской Федерации реализуется недостаточно хорошо. Несмотря на то, что на сегодняшний день российские налоговые органы недостаточно много внимания уделяют анализу образования постоянного представительства в виде зависимого агента, можно выделить несколько судебных дел по результатам налоговых проверок, посвященных указанному вопросу[1]. Неразвитость налогового контроля и небольшое количество судебной практики в отношении зависимого агента может быть объяснено, в том числе недостаточной законодательной определенностью и доктринальной разработанностью понятия «зависимый агент», признаков этой правовой категории и критериев признания лиц зависимыми агентами. В существующих судебных решениях налоговые органы акцентируют внимание на схемах уклонения от налогообложения с помощью использования зависимых агентов и на способах размывания налоговой базы путем искусственного избежания статуса постоянного представительства в виде зависимого агента.

Одно из самых свежих и наиболее известных российских судебных разбирательств, связанное с признанием налоговыми органами организации постоянным представительством в виде зависимого агента, – дело ООО «Орифлэйм Косметикс». Данное дело является объектом множества дискуссий среди специалистов в области налогов и налогообложения. 14 января 2016 года Верховный Суд РФ поставил точку в этом громком и неоднозначном деле, приняв решение об отказе в передаче кассационной жалобы компании для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам.

Исходя из судебных решений по вышеуказанному делу, российская дочерняя компания иностранной компании, выплачивающая данной

[1] Дело ООО «Феско Лайнз Владивосток» (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 17.12.2013 N Ф03-6191/2013 по делу N А51-24072/2012); дело «Медас Трейдинг АГ» (Постановление ФАС Московского округа от 02.08.2012 по делу N А40-58575/11-129-248); дело «МАГНИМЭКС ЛТД» (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 25.05.2009 по делу N А56-39821/2008); дело ООО «Рэйлкар» (Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.04.2010 N 09АП-5712/2009-АК по делу N А40-138877/00-111-1042); дело ООО «Стик» (Постановление ФАС Московского округа от 14.12.2010 N КА-А40/15642-10 по делу N А40-144495/09-108-1067); дело ООО «СТ» (Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.11.2014 N 09АП-46550/2014, 09АП-46551/2014 по делу N А40-108465/13).

иностранной компании по договору коммерческой концессии роялти за право использования исключительных прав, была признана зависимым агентом последней. С точки зрения нормативной правовой базы в своих решениях все судебные инстанции руководствовались, прежде всего, понятием зависимого агента, установленным Соглашением об избежании двойного налогообложения между Россией и Люксембургом. Также в кассационной инстанции налоговые органы сделали отсылку к официальным комментариям к Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения[1] (не носящей нормативно-правовой характер), суд их поддержал. Кроме того, в указанном деле налоговые органы косвенно использовали отчет в рамках Проекта по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения ОЭСР (Мероприятие № 7)[2] как одно из обоснований уклонения от уплаты налогов российской компанией.

Интересны поддержанные судами доводы налоговых органов, которые по сути толкуют российское законодательство не только через призму конкретных заключенных международных договоров, имеющих обязательный для России характер, но и через рекомендательные документы ОЭСР. Таким образом, данное решение являет собой поворотный момент в развитии судебной практики в России, касающейся зависимого агента.

Налоговые органы зарубежных стран более активны в части реализации налогового контроля в связи с признанием организаций постоянными представительствами в виде зависимых агентов. В связи с этим и зарубежная судебная практика более богата судебными прецедентами по данной тематике. Это связано также с тем, что сама концепция зависимого агента была разработана международными организациями, в частности ОЭСР. Понятие зависимого агента закреплено в Модельной Конвенции о налогах на доходы и капитал ОЭСР[3].

В зарубежных странах понятие и признаки зависимого агента активно исследуются научным сообществом. В связи с этим налоговые орга-

---

[1] См.: OECD 2014, Model Tax Convention on Income and on Capital: Considered Version 2014, 9 edition - OECD Publishing, по состоянию на 15.07.2014.

[2] См.: Action 7 (Prevent the Artificial Avoidance of PE Status) of the BEPS Action Plan, 31.10.2014 – 9.01.2015 // [Электронный ресурс] Официальный сайт ОЭСР: http://www.oecd.org/ctp/treaties/discussion-draft-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.htm.

[3] См.: ОЭСР 2014, Модельная Конвенция о налогообложении доходов и капитала: Версия 2014 года, 9ое издание // OECD Publishing, по состоянию на 15.07.2014. [Электронный ресурс] Официальный сайт ОЭСР.

ны интенсивно используют данное понятие при налоговом контроле. Можно констатировать, что зарубежная контрольная деятельность налоговых органов зачастую оказывает серьезное влияние на развитие не только зарубежного права конкретной страны и международного налогового права, но и в том числе на совершенствование российского правоприменения и законодательства. Зарубежные налоговые органы выявляют новые способы уклонения от налогообложения, создаваемые налогоплательщиками, в том числе с помощью избежания статуса постоянного представительства. Российские налоговые органы изучают зарубежный опыт, а в дальнейшем анализируют деятельность российских налогоплательщиков на предмет наличия подобных структур.

Что касается зарубежного налогового контроля деятельности зависимых агентов и соответствующей судебной практики, то здесь можно привести больше примеров, чем в России. Так, например, интересным судебным прецедентом по признанию налоговым органом по результатам налогового контроля иностранной организации зависимым агентом стало решение Центрального экономического административного суда Испании (TEAC) от 15 марта 2012 года по делу компании «Dell»[1] (8 июня 2015 года Национальный апелляционный суд Испании оставил данное решение без изменения).

Суть дела заключается в следующем: компания «Dell Spain» функционирует в Испании в качестве дочернего общества компании «Dell Products» (резидента Ирландии) и осуществляет на её территории продажу компьютерной техники как комиссионер на основании комиссионного соглашения. По условиям комиссионного соглашения компания «Dell Spain» заключала сделки от собственного имени, но за счет компании «Dell Products». Согласно Соглашению об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налога на доходы и капитал от 21 октября 1975 года, заключенного между Ирландией и Испанией[2], комиссионер признается агентом с независимым статусом. То есть компанию «Dell Spain» формально можно считать «независимым агентом». Однако

[1] Обзор Судебного дела по Dell (Решений Центрального экономического административного суда Испании (TEAC) от 15 марта 2012 года и Национального апелляционного суда Испании от 8 июня 2015 года) // [Электронный ресурс]. http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/the-dell-case-spanish-subsidiary-considered-a-permanent-establishment.pdf.

[2] Соглашение об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налога на доходы и капитал от 21 октября 1975 г. между Ирландией и Испанией // [Электронный ресурс]. http://www.revenue.ie/en/practitioner/law/double/spain.html.

суд в ходе анализа специфики взаимодействия компаний «Dell Spain» и «Dell Products» пришел к выводу, что компания «Dell Spain» является зависимым агентом последней. Данный вывод основан на том, что компания «Dell Spain» в своей деятельности руководствовалась подробными инструкциями и четкими указаниями компании «Dell Products», которая также имела значительный контроль над деятельностью Dell Spain. Кроме того, немаловажен тот факт, что компания «Dell Spain» была единственным комиссионером единственного принципала. М. Ланг, П. Пистоне, Дж. Щач, К. Старингер, А. Сторк в своем исследовании[1] указывают, что комиссионные структуры оспариваются в судах в достаточно небольшом количестве стран, но обычно (за редкими исключениями) выигрывают такие суды налогоплательщики. Дело «Dell» показывает обратную ситуацию, а также то, что при рассмотрении дела о возможности признания комиссионных структур зависимым агентом необходимо учитывать все мельчайшие детали и подробности деятельности как агента, так и компании принципала, и распределение между ними рисков и активов.

Ключевыми делами в зарубежной судебной практике по результатам налогового контроля зависимых агентов также являются следующие: дело «FG Cologne» (ФРГ, 1993), дело «Phillip Morris» (Италия, 2002), дело «Interhome» (Франция, 2003), дело «B4U International Holdings Ltd» (Индия, 2005), дело «Knights of Colombus» и «American Income Life Insurance Co» (Канада, 2008), дело «Zimmer Ltd» (Франция, 2010), дело «DSM» / «Roche» (Испания, 2011), дело «E-Funds IT Solutions» (Индия, 2011), дело «Rolls Royce PLC2 (Индия, 2011), дело «Boston Scientific» (Италия, 2012), и ряд других.

В заключении хотелось бы отметить важность налогового контроля в развитии и совершенствовании налогового законодательства Российской Федерации в том числе института постоянного представительства. В целом, налоговое право очень динамично, его правоприменение варьируется в зависимости от времени, состояния экономики государства, условий хозяйствования экономических субъектов. В рамках налоговых отношений нередки случаи уклонения от уплаты налогов и размывания налоговой базы. Недобросовестные налогоплательщики пытаются приспособиться к существующему законодательству и создают все новые и новые способы недобросовестной оптимизации своих налоговых платежей. В связи с этим, налоговые органы в рамках своей работы сталкиваются с новыми налоговыми правонарушениями.

[1] Зависимые агенты как постоянное представительство, под ред. М. Ланг, П. Пистоне, Дж. Щач, К. Старингер, А. Сторк // Linde. Series on International Tax Law Univ. – Prof. Dr. Dr. h.c. Michaei Lang (editor). Volume 85, 2014.

В результате проведения налоговыми органами контрольных мероприятий происходит взыскание в бюджет неуплаченных налогов. В случае возникновения противоречий по поводу результатов налогового контроля между налогоплательщиком и налоговым органом судебный орган становится арбитром между ними, именно за ним последнее слово, определяющее, является ли осуществляемая плательщиком налогов деятельность законной или нет. Суды создают огромный пласт решений, которые затем становятся судебными доктринами. В дальнейшем такие доктрины определяют не только линию поведения налогоплательщика в рамках его экономической деятельности, но и дальнейший вектор развития налогового законодательства по тому или иному вопросу. Поэтому налоговый контроль полезно рассматривать во взаимосвязи с судебной практикой по налоговым делам.

Налоговый контроль за деятельностью зависимого агента в России пока недостаточно распространен ввиду отсутствия четкого понимания у налоговых органов критериев и особенностей образования такого вида постоянного представительства. В зарубежных странах налоговый контроль за функционированием зависимых агентов осуществляется активнее в связи с наличием научных исследований, посвященных зависимому агенту, а также более проработанной законодательной базой, устанавливающей четкие и понятные признаки зависимого агента. В связи с этим необходимо совершенствовать российские налоговые нормативные правовые акты в части понятия, признаков и критериев образования постоянного представительства в виде зависимого агента, опираясь при этом в том числе на зарубежную практику правоприменения, в частности на результаты налогового контроля, а также на разработки международных организаций в сфере налогообложения.

Серебряная О.В.
аспирантка кафедры финансового права РГУП

Влияние на объект налогового контроля передачи налоговым органам полномочий по контролю за правильностью исчисления и уплаты страховых взносов

Вопросам, связанным с осуществлением налогового контроля, традиционно уделяется много внимания. Обусловлено это тем, что функционирование данного института существенным образом ска-

зывается на пополнении бюджета и, как следствие, на экономическом состоянии государства.

А.И. Украинцева отмечает, что «необходимость в совершенствовании правового регулирования налогового контроля обусловлена тем, что несовершенство налогового законодательства, его постоянные изменения не способствуют созданию стабильной налоговой системы, в силу этого, а также целого ряда других причин создаются предпосылки для уклонения от уплаты налогов и совершения различных налоговых правонарушений со стороны как физических, так и юридических лиц»[1].

Особый интерес тематика налогового контроля вызывает в связи со вступлением в силу с 1 января 2017 года Федерального закона от 3 июля 2016 года № 243-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» и Федерального закона от 3 июля 2016 года № 250-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование». Подготовка соответствующих законопроектов была поручена Правительству Российской Федерации в соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 15 января 2016 года № 13 «О дополнительных мерах по укреплению платежной дисциплины при осуществлении расчетов с Пенсионным фондом Российской Федерации, Фондом социального страхования Российской Федерации и Федеральным фондом обязательного медицинского страхования».

В доктрине финансового права вопрос о том, что представляет собой налоговый контроль, поднимался не единожды. Налоговый контроль является[2] видом государственного финансового контроля. В свою оче-

[1] *Украинцева А.И.* Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации. Автореф. дисс. .... канд. юрид. наук. – М., 2012. С. 1.

[2] См., например, *Садчиков М.Н.* Камеральные и выездные налоговые проверки как формы налогового контроля. Дисс. ... канд. юрид. наук. – М., 2010. С. 16 - 47; *Курбатов Т.Ю.* Правовые формы и методы налогового контроля. Дисс. .... канд. юрид. наук. М., 2015. С. 20.

редь, финансовый контроль можно рассматривать в двух аспектах[1]: как строго регламентированную деятельность специализированных органов по проверке соблюдения финансового законодательства и финансовой дисциплины всех экономических субъектов и как атрибут управления финансами и денежными потоками. В учебнике финансового права под редакцией Н.И. Химичевой указано, что финансовый контроль представляет собой «контроль за соблюдением законности и целесообразности действий в области образования, распределения и использования государственных, муниципальных и иных денежных фондов (финансовых ресурсов) публичного характера в целях эффективного социально-экономического развития страны в целом и ее регионов»[2].

Согласно п. 2 Указа Президента Российской Федерации от 25 июля 1996 года № 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации», «государственный финансовый контроль включает в себя контроль за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов, организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых и налоговых льгот и преимуществ». Значение его заключается в соблюдении правопорядка в области финансовой деятельности всеми участниками финансовых правоотношений, а также экономической обоснованности и эффективности производимых действий.

Учитывая особую значимость финансового контроля, Е.Ю. Грачева[3] приходит к выводу, что он является подотраслью финансового права.

Признаки, присущие финансовому контролю, являются неотъемлемой характеристикой и его вида – налогового контроля.

Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно рассматривал вопросы осуществления налогового контроля. Определения «налоговый контроль» в его актах не содержится, однако подчеркивается значимость этого института. К примеру, отмечено, что система мер налогового контроля является[4] элементом правового

---

[1] Финансовое право в вопросах и ответах: учебное пособие отв. редактор Е.Ю.Грачева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2011. С.42.

[2] Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И.Химичева. 4-е изд., перераб. и доп. - М.: НОРМА, 2008. С.139.

[3] *Грачева Е.Ю.* Финансовый контроль - подотрасль финансового права. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

[4] Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 25 января 2012 года № 172-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы об-

механизма, который гарантирует исполнение конституционной обязанности по уплате налогов.

В литературе[1] отмечается, что налоговый контроль можно рассматривать в двух аспектах: узком и широком. В узком смысле под налоговым контролем понимается «деятельность уполномоченных органов по предупреждению, выявлению и пресечению нарушений налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах в процессе проведения налоговых проверок»[2], в широком – «деятельность государства в лице уполномоченных (компетентных) органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах всеми участниками налоговых правоотношений в порядке, установленном действующим законодательством»[3].

В обоих случаях наблюдается тесная связь между налоговым контролем и соблюдением законодательства о налогах и сборах. Однако проверять соблюдение законодательства о налогах и сборах призван не только налоговый контроль. О.О. Журавлева[4] отмечает, что налоговый контроль и контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах соотносятся как часть и целое: налоговый контроль представляет собой одну из разновидностей контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, ограниченную по целям; объектам; субъектам, деятельность которых проверяется; субъектам, которые его осуществляют; источникам правового закрепления процедур его осуществления. Такая трактовка основана на абз. 2 п. 1 ст. 82 Налоговый кодекс Российской Федерации[5]

щества с ограниченной ответственностью «Карельская судоходная компания» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 31 и 89 Налогового кодекса Российской Федерации». [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

[1] См., например, *Ильин А.Ю.* Формирование организационно-правового механизма налогового контроля в современных условиях. Дисс. .... канд. юрид. наук. М., 2010. 204 с.; *Нестеров Г.Г.* Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности. Дисс. ... докт. экон. наук. М., 2010. 269 с.

[2] *Курбатов Т.Ю.* Правовые формы и методы налогового контроля. Дисс. .... канд. юрид. наук. М., 2015. С. 24.

[3] Там же. С. 23.

[4] *Журавлева О.О.* К вопросу о соотношении понятий «налоговый контроль» и «контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах». [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

[5] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824; Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.

(далее - Налоговый кодекс, НК РФ). С 2017 года в эту норму будут внесены изменения, согласно которым осуществлять налоговый контроль будут должностные лица налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных Налоговым кодексом.

В настоящее время объектом налогового контроля являются[1] общественные отношения, возникающие в процессе взимания налогов и сборов. С 1 января 2017 года объектом налогового контроля будут являться также общественные отношения, возникающие в процессе взимания страховых взносов. Соответствующие изменения будут отражены и в легальном определении налогового контроля (п. 1 ст. 82 НК РФ в редакции, действующей с 1 января 2017 года).

По нашему мнению, включение в объект налогового контроля общественных отношений, возникающих в процессе взимания страховых взносов, вполне оправданно.

В действующем законодательстве понятие страховых взносов четко не определено. В доктрине финансового права было выработано следующее определение указанных взносов (в правовом аспекте): «вид обязательных платежей, взимаемых с организаций и физических лиц по ставкам (тарифам) в порядке и сроки, закрепленные в нормативных правовых актах, в целях финансового обеспечения гарантированных государством прав граждан на пенсионное обеспечение, социальное страхование, социальное обеспечение на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, охрану здоровья и медицинскую помощь, а также обеспечения деятельности самих внебюджетных фондов»[2].

Представляется, что по своей правовой природе они являются налогами, поскольку соответствуют признакам, которые обычно выделяют, характеризуя налог.

Страховые взносы, также как и налоги, обладают признаком обязательности. Они устанавливаются государством в одностороннем порядке, а при уклонении от уплаты или неполноте уплаты взыскиваются в принудительном порядке. Вместе с тем, в целях осущест-

[1] Налоговый процесс / Под ред. А.Н. Козырина. – М.: ЦППИ, 2007. С. 107.
[2] Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2012. С. 519.

вления контроля за уплатой как налогов, так и страховых взносов, их плательщики подлежат обязательной регистрации.

Часто в обоснование вывода о различной природе страховых взносов и налогов приводится довод, что налоги обладают признаком возмездности[1]. Однако нельзя признать это утверждение безусловным. Как отмечает Е.Г. Беликов, «в финансово-правовой литературе индивидуальная возмездность обязательного платежа рассматривается как обязанность государства предоставить плательщику встречное предоставление за оказанную именно ему государственным органом, должностным лицом услугу публично-правового характера (юридически значимое действие). При этом самые многочисленные плательщики страховых взносов на обязательное пенсионное страхование – работодатели при их уплате взамен ничего не получают ни от государства, ни от работника»[2]. В европейской практике работники непосредственно участвуют в формировании страховых фондов социального страхования. В Российской Федерации в рамках системы обязательного социального страхования это не практикуется. Средства же, внесенные в текущем году страхователями (самозанятыми или иными лицами), не резервируются и расходуются в следующем году в составе бюджета соответствующего фонда.

Относительно критерия безвозмездности интересна также позиция Конституционного Суда Российской Федерации, выраженная в Постановлении от 24 февраля 1998 года № 7-П. Он указал, что «целевое расходование средств на выплату трудовых пенсий вовсе не означает, что размер и общая сумма пенсии, на которые может рассчитывать ее получатель в течение всего периода жизни после выхода на пенсию, будет соответствовать сумме страховых взносов, уплаченных конкретными работодателем и работником либо индивидуальным предпринимателем или другим самозанятым гражданином. Тем самым <....> лишенным персонально-целевого назначения страховым взносам в Пенсионный фонд Российской Федерации придается обезличено-безвозмездный характер»[3].

---

[1] *Шафигуллин Э.Н.* Правовая природа страховых взносов на обязательное пенсионное страхование // Социальное и пенсионное право. 2011. № 1. С. 29; *Стрельников В.В.* Финансово-правовые отношения в сфере страхования // Журнал российского права. 2006. № 2. С. 53.

[2] *Беликов Е.Г.* Правовая природа страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды // Вестник Саратовской государственной академии права. 2011. № 4. С. 185.

[3] Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 24 февраля 1998 года № 7-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1 и 5 Федерального закона от 5 февраля 1997 года «О тарифах стра-

Некоторые исследователи[1] отмечают строго целевой характер страховых взносов, в то время как согласно известному принципу, получившему отражение в определении Конституционного Суда Российской Федерации[2], налог не может иметь адресной основы, не может предназначаться для финансирования определенных расходов. П.-М. Годме понимал под налогом «изъятие денежных средств, осуществляемое в принудительном порядке государственной властью, имеющее целью покрыть расходы общества и распределить их между гражданами в соответствии с возможностями каждого»[3]. Социальное обеспечение является общегосударственным расходом. Кроме того, в обоснование возможности введения целевых налогов, Годме приводил следующие аргументы[4]: взаимосвязанность некоторых доходов бюджета с расходами; факт того, что заранее известное предназначение налога может облегчать поступление дохода от его взимания; предназначение определенных доходов для расходов определенного органа позволяет ему пользоваться большей автономией. Выделение обособленных фондов вне бюджета есть мера, препятствующая финансированию социальной сферы по «остаточному принципу», поскольку эти средства не могут быть секвестрированы. Кроме того, в случае обособления контролировать их уплату и целевое расходование проще.

ховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в Фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год» в связи с жалобами ряда граждан и запросами судов» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1998. № 3.

[1] См. *Шафигуллин Э.Н.* Правовая природа страховых взносов на обязательное пенсионное страхование // Социальное и пенсионное право. 2011. № 1. С. 29; *Беликов Е.Г.* Правовая природа страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды // Вестник Саратовской государственной академии права. 2011. № 4. С. 186.

[2] Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 5 февраля 2004 года № 28-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общественной организации Тверской областной общественной организации Всероссийского общества инвалидов Заволжского района города Твери на нарушение конституционных прав и свобод статьями 3 и 34 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» и статьей 10 Федерального закона «О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 5.

[3] *Годме П.-М.* Финансовое право / пер. проф. Р.О. Халфиной. М., 1978. С. 370.

[4] Там же. С. 367-368.

Среди отличительных признаков налога часто отмечают[1] также то, что его взимание проводится на постоянной основе. Страховым взносам также присущ такой признак как периодичность уплаты.

Включение страховых взносов в Налоговый кодекс и распространение на них законодательства о налогах и сборах можно было бы считать шагом к тому, чтобы признать их налоговыми платежами, как это уже было в истории Российской Федерации. Однако законодатель не стал включать страховые взносы в перечень налогов, а пошел по другому пути, определив понятие «страховые взносы» в п. 3 ст. 8 НК РФ как «обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования». Кроме того, к страховым взносам будут отнесены взносы, взимаемые с организаций в целях дополнительного социального обеспечения отдельных категорий физических лиц.

Непоследовательность подхода законодателя выражается и в том, что система нормативного правового регулирования правил исчисления, уплаты и администрирования налогов, сборов, страховых взносов так и не стала единой. Согласно пояснительной записке[2] к законопроекту, который стал основой для Федерального закона от 3 июля 2016 года № 243-ФЗ, планировалось создать универсальную систему нормативного правового регулирования правил исчисления, уплаты и администрирования налогов, сборов, страховых взносов. Предполагалось, что это позволит снизить административную нагрузку на

[1] См. *Затулина Т.Н.* Конституционно-правовой аспект налоговой политики. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс»; Правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации (конспект лекций по первой части Налогового кодекса Российской Федерации / Под ред. А.Н. Козырина. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

[2] См. Пояснительную записку к проекту федерального закона «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации (в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование)». Электронный ресурс // Официальный сайт Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации. Режим доступа: http://asozd.duma.gov.ru/addwork/scans.nsf/ID/8A4E4D4EBE5C126843257F92002773F1/$File/1040802-6.PDF?OpenElement (дата обращения: 30.08.2016).

хозяйствующие субъекты («за счет сокращения количества государственных органов, осуществляющих контрольные мероприятия, качества проверок, а также оптимизации количества представляемой в контролирующие органы отчетности») и с большей объективностью определять общую налоговую нагрузку на бизнес при принятии решений в области налоговой политики.

Однако в силу п. 3 ст. 2 НК РФ в редакции, действующей с 1 января 2017 года, законодательство о налогах и сборах так и не будет применяться к отношениям по установлению и взиманию страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и страховых взносов на обязательное медицинское страхование неработающего населения, а также к отношениям, возникающим при осуществлении контроля за уплатой указанных страховых взносов, обжалования актов, действий (бездействия) должностных лиц соответствующих органов контроля и привлечения к ответственности виновных лиц. Основой правового регулирования этих отношений останется Федеральный закон от 24 июля 1998 года № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»[1]. Сейчас во многих важных моментах, связанных в том числе с осуществлением контроля, этот нормативный правовой акт отсылает к положениям Федерального закона от 24 июля 2009 года № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования». С 1 января 2017 года Федеральный закон от 24 июля 2009 года № 212-ФЗ утратит силу, но его основные положения, которые сейчас применяются при проведении контрольных мероприятий по страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и страховых взносов на обязательное медицинское страхование неработающего населения, без существенных изменений будут включены в Федеральный закон от 24 июля 1998 года № 125-ФЗ.

Представляется, что отдельные противоречия законодательства не меняют того, что страховые взносы по своей сущности являются налогом, в связи с чем со вступлением в силу в 2017 году изменений в правовом регулировании страховых взносов налоговый контроль по своей сути не претерпит существенных изменений.

[1] Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3803.

Славинский П.В.
аспирант кафедры финансового права РГУП

ФАС России как специальный орган финансового контроля в сфере государственного оборонного заказа

Государственный финансовый контроль является неотъемлемой частью финансовой деятельности государства и способствует созданию юридических механизмов, направленных на соблюдение участниками финансовых правоотношений установленных законодательством требований. В силу субъектного состава и специфики содержания финансовые отношения требуют особенных подходов экономико-правового регулирования и контроля со стороны уполномоченных органов государственной власти.

Являясь одним из ключевых видов государственного финансового контроля бюджетный контроль (как один из видов финансового контроля) характеризуется повышенной социально-экономической значимостью и создает наиболее совершенные методы контрольной деятельности, необходимые для достижения максимально высоких показателей эффективности расходования бюджетных денежных средств[1].

На протяжении последних лет государственный оборонный заказ (далее — ГОЗ) как одно из важнейших направлений государственных расходов, осуществляемых в рамках государственных закупок товаров (работ, услуг) по разделу бюджета 02 «Национальная оборона», продолжает оставаться в числе самых высоко расходных статей федерального бюджета. Это создает объективные предпосылки по необходимости совершенствования государством финансового контроля, основными целями и задачами которого является достижение максимально эффективного и целевого использования бюджетных денежных средств.

[1] Используемое в настоящей работе понятие «эффективности расходования бюджетных денежных средств» учитывает экономическую составляющую, согласно которой «понятие эффективности включает не только решение поставленных задач, но и выполнение их с минимальными затратами материальных средств, человеческой энергии и времени» (см. напр.: *Пискотин М.И., Лазарев Б.М., Салищева Н.Г., Тихомиров Ю.А.* О науке управления // Советское государство и право. 1964. № 9. С. 24).

В настоящее время государство поэтапно проводит широкомасштабное реформирование системы бюджетного контроля путем создания условий по соблюдению установленных законодательством Российской Федерации требований по расходованию бюджетных денежных средств, выделяемых на осуществление государственных закупок для выполнения заданий по ГОЗ. Данная тенденция вызвана осознанной необходимостью усиления мер бюджетного контроля за расходованием крупных ассигнований бюджетных денежных средств, выделяемых для развития национальной обороноспособности и безопасности.

С целью оптимизации контрольной деятельности уполномоченных органов государственной власти, формирования единообразной правоприменительной практики и снижения количества коллизий в законодательстве государством принято решение о распределении инструментов бюджетного контроля в сфере ГОЗ между несколькими органами государственной власти, ключевая роль среди которых возложена на Федеральную антимонопольную службу (далее также — ФАС России).

Правовую основу полномочий ФАС России по осуществлению контроля за расходованием бюджетных денежных средств, выделяемых для проведения государственных закупок в рамках выполнения ГОЗ, составляет широкий перечень взаимосвязанных актов.

1. Бюджетный кодекс РФ от 31.07.1998 № 145-ФЗ[1] (далее — Бюджетный кодекс), в главе 26 которого отражен общий порядок организации и проведения государственного (муниципального) финансового контроля в Российской Федерации: определены его виды, объекты, методы проведения и полномочия некоторых уполномоченных органов государственной власти.

При этом Бюджетный кодекс прямо не относит ФАС России к числу органов, уполномоченных на осуществление государственного финансового контроля в сфере бюджетных правоотношений, куда несомненно входят в том числе и правоотношения по порядку проведения государственных закупок, так как являются одним из элементов системы исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Однако исходя из смысла толкования положений Бюджетного кодекса ФАС России необходимо относить к органам внутреннего

[1] Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации.1998. № 31. Ст. 3823.

финансового контроля, так как полномочия данного ведомства непосредственным образом связаны с контролем за целевым и эффективным использованием бюджетных денежных средств, выделяемых для проведения государственных закупок в рамках выполнения ГОЗ.

2. Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (далее — Закон о контрактной системе) закрепляет и подробно регламентирует полномочия ФАС России как органа государственной власти, осуществляющего контрольные мероприятия в сфере государственных закупок, осуществляемых в рамках выполнения ГОЗ.

В соответствии с частью 10 статьи 99 Закона о контрактной системе ФАС России реализует свои контрольные полномочия в сфере государственных закупок, осуществляемых в рамках ГОЗ, путем проведения плановых и внеплановых проверок в отношении участников бюджетных правоотношений (контролируемых субъектов: государственных заказчиков, контрактных служб, контрактных управляющих, комиссий по осуществлению закупок и их членов, уполномоченных органов, уполномоченных учреждений, специализированных организаций, операторов электронных площадок) и осуществляет контроль на предмет: соблюдения требований к обоснованию и обоснованности закупок; нормирования в сфере закупок; определения и обоснования НМЦК и цены контракта, заключаемого с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем); применения заказчиком мер ответственности и совершения иных действий в случае нарушения поставщиком (подрядчиком, исполнителем) условий заключенного с ним государственного контракта; соответствия поставленного товара, выполненной работы (ее результата) или оказанной услуги; своевременности, полноты и достоверности отражения в документах учета поставленного товара, выполненной работы (ее результата) или оказанной услуги; соответствия использования поставленного товара, выполненной работы (ее результата) или оказанной услуги целям осуществления закупки.

3. Федеральный закон от 29.12.2012 № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе» (далее - Закон о государственном оборонном заказе) предусматривает некоторые особенности организации и проведения государственного контроля за надлежащим формированием и расходованием бюджетных денежных средств, выделяемых для осуществлении включаемых в состав ГОЗ на соответствующий фи-

нансовый год государственных закупок товаров, работ и услуг для обеспечения федеральных нужд.

Данный нормативно-правовой акт регулирует особенности порядка проведения ФАС России бюджетного контроля за осуществляемыми в рамках ГОЗ государственными закупками, выполняя в соответствии с частью 1 статьи 15.2 Закона о государственном оборонном законе следующие полномочия:возбуждение и рассмотрение дел о нарушениях законодательства в сфере ГОЗ; выдача государственным заказчикам, головным исполнителям (исполнителям) обязательных для исполнения предписаний; выдача государственным заказчикам, федеральным органам исполнительной власти, иным осуществляющим в установленном порядке функции указанных органов ведомствам или организациям, а также их должностным лицам обязательных для исполнения предписаний о прекращении нарушения законодательства в сфере ГОЗ или о недопущении нарушения законодательства в сфере ГОЗ; проведение проверок соблюдения законодательства в сфере ГОЗ; осуществление контроля за соблюдением порядка ценообразования на продукцию, поставляемую по ГОЗ, формированием и применением государственных регулируемых цен на такую продукцию при размещении и выполнении ГОЗ и так далее.

Реализуемое ФАС России государственное регулирование цен на поставляемую в рамках ГОЗ продукцию (работы и услуги) осуществляется в целях эффективного использования бюджетных денежных средств и создания оптимальных условий для рационального размещения и своевременного выполнения заданий по ГОЗ в целях соблюдения учета баланса интересов государственных заказчиков и поставщиков (подрядчиков и исполнителей).

Прямое отражение полномочий ФАС России, связанных с осуществлением бюджетного контроля, находится в том, что в случае выявления нарушения бюджетного законодательства Российской Федерации данное ведомство вправе выдавать государственному заказчику, головному исполнителю (исполнителю) обязательные для исполнения предписания о перечислении в федеральный бюджет дохода, полученного вследствие нарушения законодательства в сфере ГОЗ либо о перечислении в федеральный бюджет средств по возмещению ущерба, причиненного Российской Федерации в результате нарушения законодательства.

Как отмечает И.В. Башлаков-Николаев, «...взыскание денежных средств в федеральный бюджет в случае их неправомерного использования на цели, несвязанные с выполнением государственного обо-

ронного заказа, по предписанию контролирующего органа можно рассматривать как одну из форм защиты ресурсов бюджета в сфере ГОЗ. Необходимо отметить, что взыскание денежных средств в бюджет по предписанию антимонопольного органа, к сожалению, не является бюджетной мерой принуждения в понимании статьи 306.2 БК РФ. Придание ей такого статуса позволило бы производить взыскание средств в сфере ГОЗ в бесспорном порядке. От этого бюджет только выиграл бы»[1].

4. Детальное нормативное правовое регулирование отдельных вопросов, связанных с организацией и проведением ФАС России контроля в данной сфере бюджетных правоотношений, закрепляется в том числе в следующих актах: постановление Правительства РФ от 30.06.2004 № 331 «Об утверждении Положения о Федеральной антимонопольной службе»; - постановление Правительства РФ от 26.08.2013 № 728 «Об определении полномочий федеральных органов исполнительной власти в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд и о внесении изменений в некоторые акты Правительства РФ»; постановление Правительства РФ от 28.04.2015 № 407 «О порядке определения начальной (максимальной) цены государственного контракта, а также цены государственного контракта, заключаемого с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем), при осуществлении закупок товаров, работ, услуг по государственному оборонному заказу»; постановление Правительства РФ от 05.12.2013 № 1119 «Об утверждении Положения о государственном регулировании цен на продукцию, поставляемую по государственному оборонному заказу»; постановление Правительства РФ от 25.01.2008 № 29 «Об утверждении Правил формирования цен на российские вооружение и военную технику, которые не имеют российских аналогов и производство которых осуществляется единственным производителем» и так далее.

В соответствии с пунктом 5.3.1.19 Положения о Федеральной антимонопольной службе данным ведомством осуществляются полномочия по контролю за соблюдением государственными заказчиками требований, установленных законодательными и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации в сфере государственного оборонного заказа, в том числе за использованием бюджетных ассигнований, выделяемых из федерального бюджета на

[1] *Башлаков-Николаев И.В.* Защита интересов бюджета в сфере ГОЗ // Госзаказ. Апрель. 2016. С. 60.

выполнение ГОЗ, и за выполнением финансовых обязательств по заключенным государственным контрактам (договорам).

Необходимо отметить, что осуществляемые ФАС России полномочия, предусмотренные постановлением Правительства РФ от 05.12.2013 № 1119, позволяют признать, что такой контроль имеет характер предварительного бюджетного контроля, так как реализуется на стадии формирования бюджета на следующий финансовый год. При прогнозировании цен на оборонную продукцию ФАС России на раннем этапе предпринимает меры по предотвращению потенциально неэффективного расходования бюджетных денежных средств.

Представляется, что реализация предварительного контроля в сфере бюджетных правоотношений, складывающихся в рамках ГОЗ, играет важное значение, так как позволяет предупредить нарушение законодательства в указанной сфере и не допустить в последствии срыва выполнения заданий на поставку продукции, работ и услуг для нужд обеспечения обороноспособности российского государства.

Как справедливо отмечает в одной из своих работ А.А. Ялбулганов предварительный финансовый контроль должен проводиться до принятия управленческих решений, что важно для предупреждения финансовых нарушений. Он предусматривает оценку финансовой обоснованности показателей бюджета для предотвращения неэкономного и неэффективного расходования бюджетных средств[1].

Достигнутое широкое правовое регулирование вопросов, связанных с организацией и проведением бюджетного контроля, позволяет детальным образом осуществлять контроль за всей сложной структурой правоотношений, складывающихся в процессе выполнения ГОЗ практических на всех стадиях бюджетного процесса.

Этот важный аспект отмечает и Н.А. Саттарова, утверждая, что финансовому контролю подлежат практически все этапы государственных и муниципальных закупок: определение потребности в товаре, услуге, работе; формирование и размещение государственного (муниципального) заказа; исполнение государственного (муниципального) контракта; анализ результатов размещения заказа[2].

Таким образом, ФАС России осуществляет функции бюджетного контроля на всех стадиях процесса принятия решения о проведе-

[1] *Ялбулганов А.А.* Новый категориальный аппарат государственного финансового контроля // Финансовое право. 2014. № 8. С. 11.

[2] *Саттарова Н.А.* Некоторые вопросы финансового контроля при осуществлении государственных и муниципальных закупок // Юридический мир. 2014. № 1. С. 59.

нии государственных закупок в сфере ГОЗ: от стадии формирования бюджета, реализуя задачи по прогнозированию цен на планируемые к производству в следующем финансовом году военную продукцию, работы и услуги, до стадии непосредственного контроля за целевым и эффективным использованием бюджетных денежных средств на стадии его исполнения, то есть при размещении и исполнении государственных контрактов.

Солидарную точку зрения по этому вопросу занимает и К.Б. Маркелов, по мнению которого финансовый контроль за осуществлением государственных и муниципальных закупок как элемент бюджетного контроля охватывает практически все стадии бюджетного процесса: формирование государственного (муниципального) заказа входит в систему формирования расходов бюджетов; исполнение бюджета предусматривает обеспечение полного и своевременного поступления всех предусмотренных по бюджету доходов и финансирование всех запланированных расходов, в том числе и на осуществление государственных (муниципальных) закупок; анализ результатов размещения заказа, отчет об использовании бюджетных средств проводится после завершения финансовых операций путем анализа и ревизии бухгалтерской и финансовой документации. Данный этап государственных и муниципальных закупок входит в систему бюджетной отчетности[1].

В свою очередь, Е.А. Малыхина отмечает, что проведение финансового контроля за реализацией контрактной системы в сфере закупок происходит практически на каждой из стадий данной системы и должно быть взаимосвязано с осуществлением бюджетного контроля[2].

Указанные обстоятельства дают основания полагать, что полномочия ФАС России охватывают деятельность по организации и проведению предварительного, текущего и последующего бюджетного контроля за всем спектром финансовых правоотношений, складывающихся в рамках государственных закупок по ГОЗ.

Обязательным условием эффективности деятельности ФАС России является налаженное взаимодействие с другими контролирующими органами государственной власти. По замечанию А.В. Голубе-

[1] *Маркелов К.Б.* Государственные и муниципальные закупки как институт бюджетного права: диссертация канд. юрид. наук. М. 2012. С. 113.

[2] *Малыхина Е.А.* Контрактная система в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд: особенности финансово-правового регулирования: диссертация канд. юрид. наук. М. 2015. С. 174.

ва, такое взаимодействие органов бюджетного контроля проявляется в действиях контролирующих субъектов в пределах установленной компетенции по исследованию состояния и поведения контролируемых лиц в сфере исполнения бюджетов, сопоставлению их состояния и поведения с требованиями правовых норм, фиксированию отклонений, изданию индивидуальных правовых актов, а также в действиях контролируемых субъектов по претерпеванию указанного властного воздействия, в том числе обеспечению беспрепятственного доступа в их помещения контролирующих органов, предоставлению контролирующим органам необходимых для осуществления контроля материальных ресурсов и документов, устных и письменных пояснений[1].

Закрепление в законодательстве Российской Федерации особого статуса ФАС России как органа, уполномоченного на осуществление бюджетного контроля за государственными закупками, осуществляемыми в рамках ГОЗ, позволяет оптимизировать основные подходы и методы контрольно-финансовой деятельности в данной области бюджетных правоотношений.

Указанное дает основания наделить ФАС России статусом специального органа в области бюджетного контроля за государственными закупками, осуществляемыми в сфере ГОЗ, и возложить на ведомство большую социально-экономическую ответственность по выполнению контроля, необходимого для обеспечения надлежащей обороноспособности и безопасности Российской Федерации.

Изложенные в настоящей работе положения позволяют сделать следующие основные выводы.

1. ФАС России, являясь органом внутреннего финансового контроля, выполняет ключевую роль в реализации бюджетного контроля в сфере государственных закупок, осуществляемых в рамках ГОЗ;

2. Широкий спектр полномочий ФАС России позволяет осуществлять бюджетный контроль в указанной области правоотношений практически на всех стадиях бюджетного процесса;

3. Реализация ФАС России бюджетного контроля подразделяется на предварительный, текущий и последующий виды контроля.

[1] *Голубев А.В.* Правовой статус субъектов финансово-бюджетного контроля. М.: Норма. 2011.

Федорцова В.А.
соискатель кафедры финансового права РГУП

Финансовый контроль и аудит: теория и практика эффективного применения в России

Во времена правления Петра I контроль возник как государственный[1], целью которого являлось разрешение финансовых споров в сфере освоения государственных средств. Вводилась должность аудитора, который выполнял наряду с функциями контроля обязанности делопроизводителя, секретаря и прокурора[2].

В настоящее время контроль заключается в содействии успешной финансовой политики государства, что обеспечивает аккумулирование и эффективность целенаправленного использования финансовых ресурсов во всех сферах и звеньях народного хозяйства.

Эффективность регулирования состояния экономики и развитие социально-экономи¬ческих процессов обеспечивается за счет двусторонней связи между субъектами и объектами управления, что позволяет выявить возникающие в процессе хозяйствования отклонения от требований законодательства, а также оценить их влияние и определить причины возникновения.

Ряд авторов, таких как, Т.В. Миргородская, А.С. Наринский, Н. Г. Гаджиев, Е. Ю. Грачева, М.В. Карасева, Н.И Химичева, А.А. Ершов, А. Н. Зевайкина определяют важность осуществления не только контроля, но и аудита посредством анализа теории права и действующего законодательства. В то же время ряд трудов зарубежных авторов: Э.А. Аренса, Дж. Лоббека, Р.Х. Монтгомери, Дж. Робертсона посвящены изучению теоретико-практических основ осуществления контроля и аудита как независимых инструментов финансовой деятельности государства.

Приступая к исследованию эффективности финансового контроля и аудита, необходимо определить, что представляет собой финансовый контроль, как механизм осуществления финансовых правоотношений.

---

[1] История Министерства финансов России: В 4т. Т.1./Авторский коллектив. – М.:ИНФРА-М, 2002. С.16-28.

[2] Аудит: Учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Сукйц. 2 изд., М.: ИНФРА-М. 2002. С.10.

Финансовый контроль, с точки конституциональных основ, представляет собой совокупность действий и операций законодательных и исполнительных органов власти всех уровней, а также специально созданных контрольных органов по проверке финансовой деятельности экономических субъектов[1].

В широком смысле финансовый контроль охватывает проверку соблюдения финансового законодательства и финансовой дисциплины всех субъектов хозяйствования и управления, а также оценку эффективности финансовых операций и целесообразности произведенных расходов.

Назначение финансового контроля выражается в том, что при его проведении проверяются, во-первых, соблюдение установленного правопорядка в процессе финансовой деятельности государственными органами и юридическими и (или) физическими лицами, во-вторых, экономическая обоснованность и эффективность осуществляемых действий, соответствие финансовой политикой государства.

Необходимым условием эффективности финансового контроля является сформированная система учета, контроля и аудита хозяйствующих субъектов (включая государство), обеспечивающая достоверность и полноту освоения финансовых ресурсов публичного и частного сектора финансовой деятельности.

Только при устойчивости системы результаты финансового контроля дают возможность для анализа и объективной оценки динамики финансовых показателей и корректировки хода реализации финансовой политики на определенный период развития, как отдельной сферы деятельности, так и всего государства.

Регламентирование государством финансового контроля и аудита, а также формирование единых правил поведения и структур управления определяют средство достижения поставленных целей. Следовательно, финансовый контроль и аудит представляет собой категорию как «средство»[2] достижения эффективности аккумулирования и использования финансовых средств публичного и частного сектора.

В реальной действительности соотношение государственного управления, правового регулирования, финансового контроля и аудита, законности, правопорядка не является простым и должно быть рассмотрено в виде сложной системы отношений. В частности, в са-

[1] *Грачева Е. Ю.* Основные тенденции развития государственного финансового контроля в Российской Федерации // Правоведение. 2002. № 5 (244). С. 73 – 80.

[2] Декларация руководящих принципов контроля // Контроллинг. 1991. № 1. С. 55-56.

мом финансовом контроле возможно выделение целей, средств их достижения и результатов. Однако определяющим содержание финансового контроля, его направленность является его местоположение в рассмотренной связи «цель — средство — результат».

В специальной литературе даются разные определения аудита, в которых авторы подчеркивают ту или иную его особенность: иногда его рассматривают слишком узко, в других случаях, напротив, крайне широко. Представляется, что целесообразно различать собственно аудит как проверку ведения учета и составления отчетности по изменениям финансовых средств публичного и частного сектора, и аудиторскую деятельность, которая сводится не только к проверкам, но и включает всевозможные иные услуги в области финансово-правового регулирования публичной и частной деятельности на соответствие действующему законодательству.

Предлагается рассмотреть, что является целью, средством и результатом финансового контроля и аудита, их взаимосвязь и взаимоисключаемость.

Экономическая реформа привела к изменению доминирующей государственной собственности, которая все в большей степени становится частной собственностью предпринимателей и негосударственных хозяйствующих субъектов[1]. Что вызвало существенное сужение сферы государственного финансового контроля и необходимость соразмерной темпам реформ организации устойчивых форм контроля финансовой деятельности, которыми является независимый аудит и аудит Счетной палаты.

Министерство финансов изначально было заинтересовано в становлении и активном развитии института независимого аудита[2]. Практика показала, что органы государственного финансового контроля и субъекты независимого аудит не являются конкурентами, а наоборот, квалифицированный и добросовестный аудит может оказывать существенную помощь в работе государственных органов финансового контроля и позитивное влияние на повышение эффективности

[1] Ст. 49, ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998г. № 14-ФЗ// Собрание законодательства РФ. 1998. № 7. Ст. 785. – с изм. от 22.12.2008 № 272-ФЗ; Ст. 92, ФЗ «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995г. № 208-ФЗ// Собрание законодательства РФ. 1996. № 1. Ст. 1. – с изм. 27.12.2009. № 352-ФЗ

[2] *Шохин С.О.* Институт независимого аудита и государственный финансовый контроль: перспективы взаимодействия // Аудиторские ведомости. 2002. № 7. С. 10.

их деятельности, полноту и качество выполнения государственных задач и функций.

Очевидно, что взаимоотношения между органами государственного финансового контроля и независимыми аудиторами должны быть определенным образом формализованы, хотя бы в целях того же контроля. В принципе для этого есть вполне законные основания.

В соответствии Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудит не подменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого уполномоченными органами государственной власти, в частности Счетной палатой РФ. Вместе с тем Закон не препятствует использование данных по результатам проверок, а в ряде случаев подразумевает его.

Независимому обязательному аудиту подлежат, например, кредитные организации, государственные внебюджетные фонды, государственные унитарные предприятии[1]. В соответствии с законодательством эти объекты входят и в область контрольных полномочий Счетной палаты РФ, если они используют государственные средства либо государственную собственность. Таким образом, применяются различные формы аудита.

Аудит одинаково применим как для частных предприятий, так и для государственных организаций и органов управления. Однако его развитие в государственном секторе несколько отстает от темпов развития в частном секторе. Возможно, это объясняется большим инновационным потенциалом частного сектора, который еще только начинается проявляться в деятельности организаций государственного сектора[2].

Вместе с тем, практически все исследователи соглашаются, что аудит в секторе финансового контроля является перспективным направлением в развитии государственного независимого регулирования экономики страны. Его применение особенно необходимо там, где стремительно и часто используются государственные финансы (например, выполнение высокорисковых государственных программ).

Наличие общей цели приводит к возможности методического взаимообогащения контроля и аудита как инструментов решения

[1] Там же.

[2] *Шлейников В.И.* Непрерывный аудит: перспективы, выгоды и затраты внедрения, применение в бюджетной сфере // Аудит и финансовый анализ. №1 . 2007.

сходных задач. При этом широко распространенный в аудите выборочный метод вполне может использоваться и в контрольных мероприятиях, заменяя тем самым традиционные сплошные проверки. В то же время цели, задачи и программы проверок могут быть весьма различны от формы ее проведения: государственной или негосударственной формы.

В настоящее время во всем мире все больше внимания уделяется операционному аудиту, появление которого обусловлено расширением функций системы учета, контроля и аудита. Операционный аудит направлен на оценку эффективности и результативности деятельности организаций разных форм собственности. Данный вид аудита получил признание как действенный инструмент идентификации и решения проблем, связанных с необходимостью повышения эффективности деятельности и конкурентоспособности коммерческих организаций.

Применение методов операционного аудита в области государственного финансового контроля повышает ответственность в финансово-бюджетной сфере и позволяет более эффективно использовать государственные средства. Дополнение традиционного финансового аудита методами операционного аудита позволяет составить более целостную и объективную картину о финансово-экономическом состоянии организаций и значительно повысить качество аудита.

Счетной Палатой РФ в последнее время проводится работа по изучению зарубежного опыта, разработке теории и практическому внедрению операционного аудита. Развитие операционного аудита в государственном секторе Российской Федерации обусловлено рядом факторов, среди которых можно выделить следующие: необходимость повышения эффективности государственного финансового контроля в целях обеспечения динамичного социально-экономического развития Российской Федерации, устойчивого роста и экономической безопасности государства; осуществление финансируемых из бюджета крупных государственных целевых программ; объективная потребность пересмотра и дополнения методов государственного финансового контроля в новых экономических условиях; реформирование бюджетной системы, направленное на повышение результативности бюджетных расходов и оптимизацию управления бюджетными средствами на всех уровнях бюджетной системы; высокий уровень коррумпированности государственного сектора.

По результатам исследования выделены риски и трудности, сдерживающие широкое распространение данного вида аудита: дефицит

квалифицированных кадров; сложность оценки социального эффекта деятельности бюджетных учреждений, государственных предприятий и органов исполнительной власти; отсутствие необходимой законодательной базы, единых стандартов аудита, применимых в государственном секторе, недостаточная разработка методологического обеспечения, адаптированного к российской специфике.

В условиях роста давления рынка и общества, требований законодательства к осуществлению деятельности, нарушающей экологическое равновесие, разработка экологически ориентированной стратегии деятельности, реализация эффективных инвестиционных проектов в области охраны окружающей среды, замена вредных материалов экологически безопасными, сокращение сбросов в водоемы, выбросов в атмосферу и отходов будут являться важными конкурентными преимуществами в долгосрочной перспективе. Эколого-экономический аудит, проводимый на предприятиях отрасли, позволит выявить специфические проблемы (в области охраны окружающей среды и других сферах) и выработать меры по их преодолению.

Анализ развития финансового контроля и аудита, позволяет утверждать, что все признаки системы органов контроля соответствуют внутренней и внешней формам их проявления, которые призваны адаптировать интересы отдельных участников, в том числе ведомственных интересов к общественным (публичным и частным) интересам[1].

Своевременное получение и обработка необходимой информации с целью внутреннего и внешнего контроля зависит, в-первую очередь, от правильного оформления первичных оправдательных документов гражданско-правового характера. В связи, с чем в субъектах финансовой системы должна существовать единая система контроля. Для бюджетных учреждений такой проблемы не существует, так как основным контролером является Федеральное Казначейство[2], которое не исполнит неправильно оформленных документ. Иные юридические лица в зависимости от наличия финансов формируют соответствующие правовые, финансово-экономические и налоговые учетные отделы для осуществления контроля за оформлением документов и

[1] *Юдина Я.С.* Совершенствование государственного финансового контроля в Российской Федерации. Журнал: Юридическая наука и правоохранительная практика № 1. 2012. С. 114-117.

[2] *Федорцова В.А.* Государственный и негосударственный независимый аудит. — Новосибирск : НГТУ, 2011. С 251-257.

движением финансовых ресурсов внутри предприятия, а также между юридическими лицами.

Совершенствование внешнего и внутреннего (ведомственного, внутрихозяйственного) аудита заключается в осуществлении эффективной системы внутреннего контроля субъектов финансовых правоотношениях.

Субъекты финансовых отношений осуществляют тесное сотрудничество с иностранными организациями или использующие иностранный капитал вынуждены проводить аудит в соответствии с международными стандартами. В международной практике первостепенно качество управления финансами, а не составления надлежащей отчетности о выполнении плана, что преследуется в российских предприятиях в большинстве случаях. Данный аспект затормаживает формирование доходной части бюджетов различных уровней, и, соответственно, государству необходимо искать дополнительные источники финансирования, путем сокращения льгот по налогам физических лиц и ужесточению налогообложения юридических лиц, либо осуществлять заимствования иностранного капитала.

Шенгелиа Г.А.
специалист по учебно-методической работе
Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)

Виды финансового контроля за деятельностью образовательных организаций высшего образования в Российской Федерации: особенности правового регулирования

В условиях глобальной конкуренции и открытой экономики невозможно достичь уровня развитых стран по показателям благосостояния и эффективности, не обеспечивая опережающее развитие тех секторов российской экономики, которые определяют ее специализацию в мировой системе хозяйствования и позволяют в максимальной степени реализовать национальные конкурентные преимущества. Реальной движущей силой прогресса является человек. Отечественная система образования является важным фактором сохранения места России в ряду ведущих стран мира, ее международного престижа

как страны, обладающей высоким уровнем культуры, образования и науки.

Такой подход требует реализации комплекса преобразований по многим направлениям, взаимоувязанных по ресурсам, срокам и этапам. Одним из ключевых преобразований, на наш взгляд, является развитие человеческого потенциала России. В решении этой задачи особую роль играют образовательные организации высшего образования (далее – ООВО). Данные организации в качестве основной цели своей деятельности осуществляют образовательную деятельность по образовательным программам высшего образования и научную деятельность[1]. Для эффективной деятельности ООВО должны обладать достаточными материальными ресурсами, включая и финансовые. Следовательно, государству необходимо обеспечить не только потребность в формировании подобных ресурсов, но и контроль за их целевым расходованием.

Финансовый контроль в области высшего образования следует рассматривать как деятельность государственных, муниципальных, общественных органов и организаций, иных субъектов по проверке соблюдения законности в процессе собирания, распределения, перераспределения и использования денежных фондов в целях осуществления эффективной образовательной политики государства для обеспечения прав и свобод граждан.

Поскольку целью финансового контроля, по мнению Е.Ю. Грачевой[2], является достижение правопорядка, а не только соблюдение законности, следовательно, цель финансового контроля за деятельностью ООВО – соблюдение законности и достижение правопорядка в области высшего образования.

Достижение данной цели в сфере высшего образования осуществляется всей системой финансового контроля, включающей различные его виды. По мнению, А.А. Ялбулганова, опирающегося на словарь Брокгауза и Эфрона, «видом» необходимо считать понятие, подчиненное другому, более общему понятию, объем которого содержит часть объема от этого общего понятия[3].

---

[1] Об образовании в Российской Федерации: Федеральный закон РФ от 29.12.2012 г. ФЗ-№ 273 // СЗ РФ. 2012. № 53. Ст.7598.

[2] Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы / Под ред. Е.Ю. Грачевой. М., 2013. С.128.

[3] *Ялбулганов А.А.* Новый категориальный аппарат государственного финансового контроля//Финансовое право. 2014. №8. С.11.

В теории финансового права существуют различные классификации финансового контроля на определенные виды. В частности, Э.А. Вознесенский, финансовый контроль подразделяет на два вида в зависимости от субъектов контроля: государственный и общественный, которые различаются по объему властных полномочий субъектов[1].

Е.Ю. Грачева осуществляет деление финансового контроля на различные виды по нескольким основаниям: 1) по субъектам – на государственный, который, в свою очередь, подразделяется на общегосударственный (надведомственный) и ведомственный, внутрихозяйственный (внутрифирменный), муниципальный и независимый контроль – аудит; 2) по времени осуществления – на предварительный, текущий и последующий; 3) по содержанию – на бюджетный, налоговый, банковский, страховой, валютный[2].

Учитывая вышеизложенное, следует исходить из того, что финансовый контроль в сфере высшего образования будет являться общим понятием, которое подразделяется на другие более мелкие, но содержащие его часть – это виды данного контроля, которые целесообразно рассмотреть в зависимости

от субъектов его осуществляющих. Таким образом, можно говорить о следующих видах финансового контроля за деятельностью ООВО: государственный (муниципальный)[3], включая парламентский, налоговый и ведомственный; внутриорганизационный; независимый (аудит) и общественный.

Государственный финансовый контроль за деятельностью ООВО – комплексная и целенаправленная система экономико-правовых действий конкретных органов государственной власти, базирующихся на законодательно установленных положениях государства.

Контроль за эффективностью расходования бюджетных средств ООВО можно рассматривать как важный и своевременный шаг в процессе развития системы государственного финансового контроля в сфере образования, отвечающий потребностям реформирования системы высшего образования. Необходимость введения подобного контроля в систему государственного финансового контроля расходов в сфере образования, прежде всего, обусловлена его способностью определять степень достижения запланированных социально-эконо-

[1] *Вознесенский Э.А.* Финансовый контроль в СССР. М., 1973. С. 61 – 76.

[2] Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы / Под ред. Е.Ю. Грачевой. М., 2013. С.140.

[3] Муниципальный финансовый контроль в сфере образования будет возможен в случае существования муниципальных ООВО.

мических результатов, и, таким образом, давать оценку эффективности использования государственных средств на финансирование деятельности образовательных учреждений.

Объектом государственного и муниципального финансового контроля в этой сфере является движение денежных средств в процессе формирования, распределения, перераспределения и использования государственных и муниципальных централизованных и децентрализованных фондов денежных средств.

Контроль за расходованием средств на осуществление переданных полномочий возможен в пределах установленной компетенции федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере, федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору в сфере образования. Таким образом, государственный парламентский контроль будет осуществляться Счетной палатой Российской Федерации в рамках общего контроля расходования бюджетных средств[1].

Рассматривая налоговый контроль в системе государственного финансового контроля необходимо отметить, что ст. 82 НК РФ определяет его как деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах. Данное определение позволяет сделать вывод о том, что налоговый контроль за деятельностью ООВО будет заключаться в проверке уполномоченными органами соблюдения налогового законодательства указанными субъектами, выступающими в качестве налогоплательщиков и налоговых агентов.

Ведомственный финансовый контроль за расходованием бюджетных средств ООВО осуществляется соответствующими министерствами и ведомствами. По общему правилу основным контролирующим органом данного вида является Минобрнауки России как главный распорядитель бюджетных средств. Однако, следует иметь ввиду, что в Российской Федерации существуют так называемые «ведомственные» образовательные организации, в отношении которых проверку целевого расходования бюджетных средств осуществляют контрольно-ревизионные структурные подразделения, в частности, МВД России, МИД России, Минобороны России, ФСБ России, ФСО России, ФТС России и др.

[1] Об образовании в Российской Федерации: Федеральный закон РФ от 29.12.2012 г. ФЗ-№ 273.

В ст. 3 Лимской декларации[1] указывается, что внутренние контрольные службы создаются внутри отдельных ведомств и организаций государства, являясь частью организационной структуры данных субъектов. В научной литературе отмечается, что отличие ведомственного контроля от общегосударственного контроля заключается в том, что он имеет комплексный характер[2].

Кроме внутренних контрольных структур, создаваемых в министерстве, существуют подобные субъекты контроля в ООВО, осуществляя внутрихозяйственный финансовый контроль, который реализуется бухгалтериями, а также контрольно-ревизионными отделами соответствующих образовательных учреждений, если есть необходимость в их создании.

В литературе существуют разные определения контроля хозяйственной деятельности внутри организации: внутрихозяйственный (внутренний)[3], внутрифирменный (корпоративный)[4] внутрифирменный (внутрихозяйственный)[5] и др. В настоящем исследовании при характеристике данного вида финансового контроля используется термин «внутриорганизационный финансовый контроль».

Внутриорганизационный финансовый контроль в сфере высшего образования является самостоятельной функцией управления внутри ООВО. Главное его предназначение – систематическое наблюдение за эффективностью финансово-экономической деятельности, мониторинг за соблюдением финансовой дисциплины, выявление внутриорганизационных резервов, обеспечение сохранности денежных и материальных средств, устранение причин и условий, порождающих финансовые правонарушения.

Независимый финансовый контроль в сфере высшего образования дополняет государственный финансовый контроль и осуществляется в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» аудиторами (аудиторскими фирмами). Цель аудиторского

---

[1] Лимская декларация руководящих принципов контроля (Принята в г. Лиме 17.10.1977 – 26.10.1977 IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) // СПС «Консультант-Плюс».

[2] Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы / Под ред. Е.Ю. Грачевой. М., 2013. С.141.

[3] Финансовое право: учебник / Отв. ред. О.Н. Горбунова. – М., 2000. С. 110; Финансовое право: учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М., 2013. С. 136; Финансовое право: учебник / Отв. ред. Е.М. Ашмарина. – М., 2013. С. 92.

[4] Финансы: Учебник / Отв. ред. В.В. Ковалев. – М., 2013. С. 89.

[5] Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Е.Ю. Грачева. – М., 2014. С. 50.

контроля – установление достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности ООВО.

Общественный финансовый контроль за деятельностью ООВО основан на положениях Конституции Российской Федерации, устанавливающих права граждан, на участие в управлении делами государства (ст. 32), обязанности органов государственной власти и органов местного самоуправления обеспечить каждому лицу возможность ознакомления с документами и материалами, непосредственно затрагивающими его права и свободы (ст. 24). Общественный финансовый контроль осуществляют как отдельные граждане, так и трудовые коллективы, общественные объединения (партии, движения, профсоюзы и др.), средства массовой информации. Объект контроля зависит от задач субъектов контроля (например, профсоюзы могут контролировать своевременность и полноту выплаты ООВО заработной платы, различных социальных пособий: по временной нетрудоспособности, при рождении ребенка, по уходу за детьми и др.).

Таким образом, значение и специфика финансового контроля в сфере образования должны определяться следующими факторами: ролью финансово-правового механизма регулирования сферы высшего образования, особенно для реализации федеральной образовательной политики; большой социальной значимостью образования; комплексностью определения потребностей участников образовательной системы в финансовом обеспечении; обширным объемом нормативно-правовой базы, регулирующей данную сферу.

Подводя итоги, следует отметить, что финансовый контроль за деятельностью ООВО является важным способом обеспечения законности и целесообразности проводимой финансовой политики в сфере высшего образования. Данный контроль охватывает образовательные организации всех форм собственности, главным образом, путем проверки правильности осуществления расчетов, целевого расходования бюджетных средств, эффективного использования трудовых и материальных ресурсов. Сферой финансового контроля в области высшего образования являются практически все операции, совершаемые с использованием финансовых ресурсов.

Шигапова А.М.
главный государственный налоговый инспектор
ИФНС России № 36 по г. Москве

Правовая природа решения по налоговой проверке

Решение налогового органа является итоговым документом по любой налоговой проверке. Именно с момента вынесения решения у налогоплательщика возникает обязанность устранить допущенные нарушения законодательства о налогах и сборах, установленные проверяющими в ходе проведения налоговой проверки, уплатить доначисленные суммы недоимки. Кроме того, решением по налоговой проверке налогоплательщик может быть привлечен к ответственности с применением санкций установленных главой 16 Налогового кодекса Российской Федерации. Все документы, составленные проверяющими до момента принятия решения по налоговой проверке, в том числе, акт налоговой проверки, являются лишь мнением проверяющих относительно возможных нарушений, допущенных налогоплательщиком. Следует отметить, что акт налоговой проверки подписывается проверяющими должностными лицами самостоятельно и не подлежит обжалованию. У налогоплательщика есть только возможность представить возражения относительно описанных в акте обстоятельств. Возражения на акт налоговой проверки представляются в соответствии с пунктом 6 статьи 100 НК РФ в течении месяца со дня получения акта проверки. На сегодняшний день механизм представления возражений достаточно разработан, и подробно регламентирован законодательством о налогах и сборах. Однако в спорных методологических ситуациях, равно как и по проверкам, в ходе которых установлен факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгодой налоговый орган редко учитывает возражения налогоплательщика при принятии решения по проверке. Это связано с ярко выраженной фискальной ориентацией налоговых органов, а иногда и с необходимостью формирования судебной практики по спорному методологическому вопросу. На стадии возражений также имеет смысл заявить смягчающие обстоятельства, предусмотренные статьей 112 НК РФ. Данные ходатайства обычно принимаются налоговыми органами и учитываются при принятии решений по налоговым проверкам.

Решение по результатам налоговой проверки принимается и подписывается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. Решение принимается в течение 10 дней с момента рассмотрения материалов проверки и возражений налогоплательщика. Таким образом, законодатель предоставляет руководителю (заместителю руководителя) налогового органа возможность проанализировать доводы проверяющих, изложенные в акте проверки и контрдоводы налогоплательщика, изложенные в возражениях на акт проверки[1].

На основании изложенного, можно сделать вывод о том, что решение по результатам налоговой проверки – это итоговый документ налоговой проверки, принимаемый руководителем (заместителем руководителя) налогового органа после рассмотрения материалов проверки и возлагающий на налогоплательщика определенные обязанности.

Правовая природа решения по налоговой проверке заключается в том, что именно решением оформляются материалы налоговых проверок. В нем собраны и учтены мнения налогового органа и мнение налогоплательщика относительно установленных в акте налоговой проверки нарушений. Как правило, решение по налоговой проверке обязывает налогоплательщика совершить какие-либо действия (внести исправления в бухгалтерскую или налоговую отчетность, уплатить доначисленные суммы недоимки, суммы штрафа и пени). После принятия решения у налогоплательщика возникает лишь одно право – право на обжалование принятого инспекцией решения.

При этом, с 1 января 2015 года у налогоплательщиков появилась возможность избежать налоговой проверки за тот или иной период. Это стало возможным с введением новой формы налогового контроля – налогового мониторинга. Предметом налогового мониторинга в соответствии с пунктом 1 статьи 105.26 НК РФ является проверка правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и сборов, обязанность по уплате (перечислению) которых возложена на организацию. Преимущества данной формы налогового контроля заключаются в том, что в ходе налогового мониторинга инспекция осуществляет текущий контроль, а не последующий, как это происходит при проведении налоговых проверок[2]. Кроме того, налоговый орган за некоторыми исключениями не вправе проводить налоговые проверки за период проведения мониторинга.

[1] *Юзвак М.В.* «Недоналоговое» право // Налоговед. 2014. N 7. С. 30.

[2] *Дуюнов А.Г.* Налоговый мониторинг как новая форма контроля // Налоговед. 2015. N 2. С. 33.

Еще одним плюсом данной формы налогового контроля является то, что он проводится на добровольной основе. Контроль в режиме мониторинга проводится не по усмотрению налогового органа, а по желанию налогоплательщика, на основании подаваемого им заявления. К заявлению налогоплательщик также обязан приложить регламент информационного взаимодействия по установленной форме, информацию об участниках организации, юридических и физических лица, доля участия которых составляет более 25 процентов, учетную политику для целей налогообложения организации, действующую в календарном году, в котором представлено заявление о проведении налогового мониторинга. Заявление о проведении налогового мониторинга налогоплательщик обязан подать до 1 июля года предшествующего году в котором будет проводиться мониторинг. Налоговый орган, в свою очередь, обязан до 1 ноября года, в котором подано заявление о проведении налогового мониторинга принять решение о проведении налогового мониторинга, либо об отказе в его проведении. Отказать в проведении налогового мониторинга налоговый орган в праве, в случае, если налогоплательщик не предоставил необходимый пакет документов, либо если налогоплательщик не относится к категории налогоплательщиков, в отношении которых возможно проведение налогового мониторинга.

При определенных обстоятельствах возможно прекращение проведения налогового мониторинга досрочно. Так, в соответствии с п. 1 ст. 105.28 НК РФ налоговый мониторинг прекращается досрочно при неисполнении организацией регламента информационного взаимодействия, ставшим препятствием для проведения налогового мониторинга, выявлении налоговым органом факта представления организацией недостоверной информации в ходе проведения налогового мониторинга, а также в случае систематического (два раза и более) непредставления налоговому органу в ходе проведения налогового мониторинга документов (информации), пояснений в порядке, предусмотренном статьей 105.29 НК РФ.

Порядок проведения налогового мониторинга схож с порядком проведения камеральной налоговой проверки. Так, налоговый мониторинг проводится налоговым органом по месту его нахождения, без выезда на территорию налогоплательщика. Необходимы для осуществления мониторинга сведения инспекция будет получать по средствам направления налогоплательщику требования о представлении документов, пояснений. При этом, налогоплательщик заинтересован в своевременном представлении необходимых сведений, так

как в случае их непредставления или несвоевременного представления налоговый орган вправе прекратить мониторинг по собственной инициативе.

В случае, если в ходе проведения налогового мониторинга инспекцией выявлены какие-либо расхождения в документах бухгалтерского и налогового учета, требующие внесения в них изменений, а также нарушения, приводящие к образованию недоимки, налоговым органоном составляется мотивированное мнение. Следует отметить, что на недоимку, выявленную по результатам налогового мониторинга, пени не начисляются. Данное обстоятельство также призвано стимулировать налогоплательщиков на инициирование процедуры налогового мониторинга[1].

Мотивированное мнение также может быть составлено по инициативе организации. В этом случае мотивированное мнение налогового органа отражает его позицию по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и сборов.

В случае, если налогоплательщик не имеет возражений против мотивированного мнения, составленного инспекцией, он обязан уведомить налоговый орган о внесении необходимых изменений в бухгалтерский и налоговый учет.

Если налогоплательщик не согласен с мотивированным мнением инспекции, он вправе его обжаловать, путем представления разногласий. Процедура обжалования мотивированного мнения налогового органа изложена в статье 105.31 НК РФ. Следует отметить, что в настоящее время рассмотрение разногласий по результатам налогового мониторинга происходит на уровне ФНС России с вызовом представителя налогоплательщика. Данное обстоятельство увеличивает шансы на объективное и всестороннее исследование вопросов, изложенных в мотивированном мнении налогового органа и возражениях налогоплательщика. По результатам взаимосогласительной процедуры ФНС России может изменить мотивированное мнение налогового органа, либо оставить его без изменения. Возможность составления нового мотивированного мнения в настоящее время налоговым законодательством не предусмотрена.

При этом, в случае, если налогоплательщик не выполнит мотивированное мнение налогового органа, в его итоговом варианте, инспек-

[1] Там же. С. 37.

ция вправе будет провести выездную налоговою проверку за период проведении налогового мониторинга.

В настоящее время законодатель предусмотрел возможность проведения налогового мониторинга для ограниченного круга налогоплательщиков, входящих в число крупнейших. При этом, следует отметить, что такая форма как налоговый мониторинг активно и успешно применяется в европейских странах.

На основании изложенного, можно сделать вывод о том, что налоговый мониторинг является инновационной формой налогового контроля для Российской налоговой системы. Целью налогового мониторинга является снижение количества налоговых проверок налогоплательщиков, снижение налоговой нагрузки крупнейших предприятий. В случае, если вышеуказанные цели будут достигнуты, представляется возможным предусмотреть возможность проведения налогового мониторинга и для рядовых налогоплательщиков – организаций. Соответственно, налоговый мониторинг может стать альтернативой классическим взаимоотношениям налогоплательщика и налогового органа, выраженным в проведении налоговой проверки. А мотивированное мнение налогового органа будет являться альтернативой решению по налоговой проверки. При этом, у налогоплательщика появятся правовые инструменты, позволяющие инициировать контрольные мероприятия в отношении себя, что в настоящее время является исключительной прерогативой налоговых органов.

Научное издание

ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ В СФЕРЕ ПУБЛИЧНЫХ И ЧАСТНЫХ ФИНАНСОВ:

Материалы международной
научно-практической конференции

25 ноября 2016 г.

Издание осуществлено в авторской редакции

Корректор *Е.В. Ермичева*
Верстка, оформление: *Н.Н. Семенчева*

Подписано в печать 04.09.2017.
Формат 60×90 $^{1}/_{16}$. Усл. печ. л. 4,25.

Российский государственный университет правосудия
117418, г. Москва, ул. Новочеремушкинская, д. 69