

Е.В. Трегубова, А.И. Украинцева

АДМИНИСТРИРОВАНИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ
В ЗАРУБЕЖНЫХ ГОСУДАРСТВАХ (ОРГАНИЗАЦИЯ,
ПРЕДЕЛЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ, ЗАПРЕТЫ И ОГРАНИЧЕНИЯ)

Кардинальные изменения, которые произошли в Российской Федерации за последние 20 лет, привели к неоднозначным социально-экономическим и управленческим результатам. Но, несмотря на непоследовательность реформ, которые произошли в сфере государственного управления, наша страна встала на путь рыночных преобразований, в Российской Федерации начали формироваться современные финансовые структуры, развиваться налоговая система, механизмы налогового администрирования, а также иные финансово-правовые институты.

На пути развития финансовой системы, органичной составляющей которой является налоговая система, имеется достаточно много проблем, вызванных как внутренними, так и внешними факторами, разрешить которые в полном объеме пока не удастся. В этой связи государству предстоит еще много сделать для наведения порядка в финансовой и налоговой системе, усовершенствовать нормативные предписания, регулирующие различные отношения финансово-правового и контрольного характера. Исходя из этого, в настоящее время, как никогда, актуальна проблема обеспечения стабильности налоговой системы, кроме того, первостепенное значение имеет совершенствование налогового администрирования, составной частью которого является налоговый контроль, реализуемый в различных формах и с помощью достаточно разнообразных методов.

За 6 месяцев 2011 г. по результатам налогового контроля в бюджет дополнительно начислено 600,8 млн. рублей, в том числе: по выездным налоговым проверкам — 360,2 млн. руб., по камеральным налоговым проверкам — 240,6 млн. руб. При этом эффективность выездных налоговых проверок организаций в 2011 г. составила

253,7 млн. руб., эффективность выездных проверок индивидуальных предпринимателей оценивается в 221,4 млн. руб. Результативность выездных проверок юридических и физических лиц составила 100%. Приведенные данные подтверждают значение налогового контроля в деле обеспечения соблюдения налогового законодательства.

Налоговый контроль является одним из способов обеспечения правопорядка в налоговой системе, поэтому от его организации, тактики и методов проведения зависит эффективность налогового администрирования, полнота налоговых поступлений в бюджеты различного уровня, а также защита прав и законных интересов добросовестных налогоплательщиков. Таким образом, развитие налоговых отношений в современный период сделало проблемы налогового контроля весьма востребованными как в теоретическом, так и в практическом плане.

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. В этой связи есть объективная необходимость исследования правовых и организационных основ налогового контроля в зарубежных государствах.

В зарубежных государствах используются различные варианты организации налогового администрирования¹, поэтому в системе государственной власти раз-

¹ См.: Налоговое администрирование // Налоговый вестник. — 2000. — № 10. — С. 18.

личных стран созданы специальные органы управления, которые именуют органами налогового администрирования или налоговыми администрациями. Среди них выделяются: органы, отвечающие за осуществление налоговой политики; органы, непосредственно взимающие налоги и сборы и контролирующие их уплату.

Существуют различные варианты организации налоговых органов и их подчинения. В одних странах они обладают самостоятельным статусом (Австралия, Китай, Япония), в других являются структурными подразделениями финансовых органов (Италия, Франция², Швейцария, США) или подчинены уполномоченному органу, ведающему государственными доходами (Казахстан)³.

К примеру, налоговую политику во Франции проводит Министерство экономики и финансов, в Греции — Министерство финансов, в Швейцарии — Федеральный департамент финансов, в Казахстане — Министерство государственных доходов⁴.

В Китае формирование налоговой политики осуществляет Управление налогов, которое является структурным подразделением Министерства финансов, но налоговый контроль отнесен к компетенции другого органа исполнительной власти — Главного государственного налогового управления. Главное государственное налоговое управление Китая имеет в своей структуре ряд департаментов и управлений: существует Департамент взимания и управления налогами, Департамент Финансового управления, Департамент контроля, Главное управление, Управление налоговой политики и налогового законодательства, Управление планирования и статистики, Управление налогов с оборота, Управление налогов на прибыль (доходы), Управление местных налогов, Управление сельскохозяйственных налогов, Управление международного налогообложения, Управление налогообложения экспорта и импорта, Управление налоговых расследований, Управление кадров, и все они осуществляют функции налогового контроля, в соответствии с отнесением к их компетенции. Каждое из основных указанных подразделений включает несколько отделов⁵.

² См.: Попонова Н.А. Налоговые органы во Франции // Финансы. — 2002. — № 1. — С. 73.

³ Кодекс Республики Казахстан от 12 июня 2001 г. № 209 «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» // Ведомости Парламента Республики Казахстан. — 2001. — № 11-12. — Ст. 168.

⁴ См.: Вахитов Р.Р. Хартия налогоплательщика улучшает взаимоотношение сторон в налоговых отношениях // Налоговед. — 2005. — № 4. — С. 64.

⁵ См.: Шепенко Р.А. Правовое регулирование налогообложения в Китайской Народной Республике. — М., 2001. — С. 105.

Подобным образом система налогового администрирования организована и в некоторых других странах. В Японии функции налогового контроля осуществляет Национальное налоговое управление, в Германии⁶ — Федеральное налоговое управление, в США — Служба внутренних доходов, во Франции — Генеральная дирекция налогов, в Швейцарии — Федеральная налоговая администрация, в Малайзии — Совет внутренних доходов, в Бразилии — Федеральная налоговая служба, в Киргизии — Государственная налоговая инспекция⁷.

Органы налогового администрирования в большинстве государств наделяются обширными полномочиями по осуществлению налогового контроля. Должностным лицам органов, осуществляющих проверки налогоплательщиков, предоставляется право беспрепятственного доступа в служебные и производственные помещения, используемые для извлечения доходов, а также получения необходимых для исчисления и уплаты налогов документов и информации⁸.

Компетенция органов налогового администрирования может не распределяться на все виды налогов. В Финляндии налоговые органы взимают 8 из 14 установленных налогов, остальные контролируются другими ведомствами, например, таможенной⁹.

Таможенным органам предоставляются полномочия по контролю взимания налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу и в ряде других стран. В этом мировая практика по осуществлению налогового контроля схожа с практикой осуществления налогового контроля в Российской Федерации¹⁰.

При осуществлении организации контроля за уплатой налогов в зарубежных странах, можно выделить:

Благоприятную общественную и административную среду:

- сознание гражданского долга населением. Одна из главных целей любого налогового ведомства состоит в том, чтобы улучшать соблюдение закона и бороться против уклонения от налогов. Понятие соблюдения закона и налоговых обязательств на-

⁶ См.: Положение о налогах и сборах ФРГ от 16 марта 1976 г. (Abgabenordnung (AO) (ред. от 01.10.2002) // www.lib.ua-ru.net

⁷ См.: Исмаилов М.А., Мамбеталиев Н.Т., Бобоев М.Р. Налоговая система Киргизской Республики // Налоговый вестник. — 2002. — № 11. — С. 5.

⁸ См.: Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. — М., 2003. — С. 247.

⁹ См.: Арбузов В.А., Арбузов В.В. Налоговое законодательство и недвижимость в Финляндии. — СПб., 2001. — С. 43.

¹⁰ См.: Попова Л.В. Налоговые системы зарубежных стран. — М., 2008. — С. 231.

логоплательщиком, часто обозначается английским словом «compliance», и определяется с трудом, каков бы ни был метод, использованный для оценки (общий подход, начиная с национальных счетов, отраслевых анализов, исчерпывающих проверок деклараций, результаты которых обобщены в целых категориях налогоплательщиков);

- идентификация налогоплательщиков. Налоговые ведомства располагают одним национальным номером идентификации налогоплательщиков;
- в Испании и Швеции: единственный национальный номер идентификации для общего характера налогоплательщиков;
- в Канаде, Нидерландах и Италии: номер, специфический для частных лиц и другой номер для юридических лиц;
- в США: используется номер, изначально созданный в общественных целях¹¹;
- во Франции: также как и в США¹², — номер для частных лиц и юридических лиц.

Определение номера идентификации налогоплательщиков важно для налоговых ведомств, так как оно позволит благоприятствовать эффективности услуг, предназначенных для потребителей и улучшить отношения между администрацией и налогоплательщиками, а также способствовать улучшению налоговой проверки только по документам налогоплательщика, для подъема неплатежеспособных, для управления информацией по проверке сведений:

- механизмы взимания налога как средства предотвращения подлога. Почти во всех европейских странах применяются методы взимания налога у источника дохода (в основном на доходы с заработной платы и на вложение капитала). Эти методы гарантируют большую долю налоговых сборов. В Германии они представляют 34% налоговых сборов, 32% — в Ирландии, 42% — в Великобритании¹³.

Это упрощает обязанности потребителей и освобождает налоговое ведомство от некоторого контроля на уровне получателей, перенося его в платежные ведомства, которые обязывают осуществлять более частое и более полное наблюдение за декларантами¹⁴.

Налоговые ведомства собирают информацию по окладам и зарплатам, которая предоставляется служащими и работниками, и это не зависит от способа налогообложения, то есть от удержания налогов у источника доходов или от спонтанных деклараций налогоплательщиков. Налоговые ведомства также хранят информацию, предоставленную другими службами, такими как: финансовыми органами, страховыми компаниями, социальными органами.

Организацию контроля:

- административная централизация как направление эффективности контроля. В большинстве стран тенденция к созданию центра или делегированного агентства становится общепринятой, за исключением Германии и Швеции. Канада приняла эту систему в конце 1999 г. (ADCR), а Италия — в 2002 г. (AE). Кроме того, сильная централизация существует именно в вопросе сбора деклараций и управления средствами платежа, принудительного взыскания и контроля больших предприятий¹⁵;
- политика программирования налоговой проверки. Политику налоговой проверки на уровне кабинетов министров и главных управлений определяют непосредственно главные управления. Политика налоговой проверки указывает общие направления на двухлетний или трехлетний период, фиксируя первостепенные, количественные и качественные цели. Ввиду федеральной организации Германии политика контроля в этой стране определена на уровне Федеральных земель. Деятельность планирования контроля остается широко централизованной в странах юга (Италия, Испания), так же как в Японии. Она рассредоточена больше в других странах, которые работают с группами налогоплательщиков, таких как: США, Великобритания, Швеция, Нидерланды¹⁶;
- осуществление контроля. Контроль осуществляется структурами, которые имеют различные организационные территориальные уровни (местные, департаментские или региональные), как, на пример, во Франции. Их компетенция определяется географическими критериями и оборотом предприятий, которые надо проверять. В некоторых странах, таких как Германия¹⁷, Испания, Италия,

¹¹ См.: Ефремов Л. Порядок судебного разрешения налоговых споров в США // Хозяйство и право. — 1998. — № 4. — С. 105.

¹² См.: Белоусов А.В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2008. — С. 19.

¹³ См.: Налоги / Под ред. Д.Г. Черника. — М., 1998. — С. 527.

¹⁴ См.: Воловик Е. Обслуживание налогоплательщиков в Дании // Налоговый вестник. — 1996. — № 1. — С. 40.

¹⁵ См.: Бурцева А.М. Легальная и нелегальная минимизация налогов за рубежом // Российский налоговый курьер. — 2005. — № 5. — С. 73.

¹⁶ См.: Берестовой С.В. Разрешение налоговых споров в США // Налоговая политика и практика. — 2004. — № 5. — С. 47.

¹⁷ См.: Высоцкий М.А. Оптимизация и уклонение от налогообложения в Германии // Финансы. — 2006. — № 3. — С. 69.

Великобритания, существуют национальные или федеральные структуры контроля. В других странах, такие как Канада, Нидерланды, США, Ирландия, — оперативные управления, организованные по группам налогоплательщиков в национальном масштабе, но внедренные на региональном уровне¹⁸.

Полномочия органов контроля:

- право на получение информации. Налоговая администрация может потребовать от любого лица, чтобы она ему предоставила любую справку или подготовила любой документ, относящийся к налоговому законодательству. Собранные сведения могут быть использованы для налогообложения и проверки любых услуг физического или юридического лица, или третьей стороной этого лица. Использование права на получение информации не должно позволять осуществлять критический анализ бухгалтерского учета. Операции сбора информации должны иметь точный характер и ограничиваться выпиской бухгалтерских бумаг или копией с документов. Такое определение права часто не эквивалентно в различных странах. В Германии¹⁹, Испании, Великобритании использование этого права ограничено;
- право проверки. Право проверки — возможность для администрации проверять существование и точность заявленных элементов, начиная с бухгалтерских данных и уточняющих документов, хранящихся налогоплательщиком. Между тем способы, распространение, срок, момент, а также цель контроля имеют различную практику;
- процедура, специфичная для контроля физических лиц не обобщена, даже если методы контроля над доходами широко распространены (баланс, свободные оборотные средства, баланс наличных);
- некоторые страны не применяют контроля на месте (Великобритания)²⁰;
- одно из главных различий между странами — неожиданный характер проведения проверки. В Германии, Испании, Италии право проверки осуществляется неожиданно, в то время как в других странах, например во Франции, начало проверки без предварительного уведомления налогоплательщика осуществлять запрещается;

- большинство стран предусматривают обязательное сотрудничество с проверяемым налогоплательщиком;
- для Германии, Канады, США, Нидерландов, Японии и Швеции отсутствует ограничение срока контроля на месте;
- срок оговаривается в случае мошеннического поведения, способного быть прерванным отправлением уведомления о проверке;
- право визита и конфискации. Эта процедура является процедурой неожиданного контроля, которая проводится специализированными агентами. Обыски осуществляются агентами администрации по просьбе налоговых органов при наличии разрешения судебной власти, которые проникают в торговые и частные помещения. Во время обыска агенты собирают информацию и документы, способные доказать рассматриваемое мошенничество: тайная деятельность, сокрытие доходов, фиктивная деятельность и передача доходов, подлог в налоговой льготе, мошенничество с европейскими субсидиями²¹.

Говоря о порядке организации налогового контроля в США, Канаде и Германии, можно отметить проверки в Соединенных Штатах Америки. Служба внутренних доходов, СВД (англ. — Internal Revenue Service, IRS) входит в систему Министерства финансов и является федеральным органом налогового контроля США. Создание этого ведомства относится к 1862 г., когда Конгресс США учредил Ведомство комиссара по внутренним доходам, которое в последствии было преобразовано в Бюро внутренних доходов, наделенное полномочиями по взиманию налогов на доходы и прибыль. В 1952 г. указанный орган переименован в Службу внутренних доходов. В настоящее время ее система включает: центральный аппарат, 7 региональных управлений, 65 районных управлений, 9 центров обслуживания клиентов и около 900 налоговых бюро на местах.

Каждое налоговое бюро состоит из административного отдела, отдела выдачи лицензий на занятие определенным видом деятельности, отдела обработки информации, отдела взимания налогов, отдела контроля за уплатой налогов и отдела расследований. На уровне субъектов федерации взимание налогов возложено на налоговые службы штатов. Например, налоговый аппарат штата Западная Вирджиния состоит из налогового управления штата, подчиненного Департаменту налогов и доходов, а также 6 региональных управлений. СВД является структурным подразделением Министерства финансов и осуществляет

¹⁸ См.: Румянцев А.Г. Финансовые суды в ФРГ // Финансовые и бухгалтерские консультации. — 1995. — № 1. — С. 60.

¹⁹ См.: Остерло Л., Тостен Джобс А. Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ // Налоговед. — 2004. — № 7. — С. 61.

²⁰ См.: Тимошенко И.Г. Налоговая служба в Великобритании // Журнал российского права. — 1998. — № 6. — С. 166.

²¹ См.: Князев В.Г. Тенденции развития налоговых систем зарубежных стран // Налоговый вестник. — 1998. — № 9. — С. 6.

взимание федеральных налогов и контроль за соблюдением налогового законодательства. В целом деятельность СВД направлена на обеспечение своевременного и полного поступления налоговых доходов в бюджет²².

В арсенал налоговых инспекторов США входят различные методы контроля, которые подчиняются ряду общих правил.

Налоговая проверка начинается с направления налоговым инспектором в адрес налогоплательщика решения о проверке. В случае не согласия налогоплательщика с полученным решением, налоговый инспектор может инициировать проверку через суд. По законодательству США Служба внутренних доходов обязана строго соблюдать права и законные интересы налогоплательщиков. Это означает, что СВД не может проводить налоговую проверку налогоплательщика по непредусмотренным основаниям или с нарушением таких оснований. В рамках проведения проверки налоговых деклараций СВД имеет право проверять документы бухгалтерского учета и принимать объяснения от самого налогоплательщика, и от третьих лиц. Если в рамках проводимой проверки налоговый инспектор принял решение проверить бухгалтерские документы третьих лиц, он должен сообщить об этом проверяемому налогоплательщику.

Наиболее распространенный метод выбора налоговых деклараций для дальнейшей проверки — это метод «отличительного параметра». Он заключается в математическом подходе, используемом СВД. Метод позволяет классифицировать налоговые декларации в зависимости от вероятности наличия в них ошибок или неточностей. В соответствии с указанным методом налоговые декларации подразделяются на несколько групп. К примеру, декларации физических лиц подразделяются на группы в зависимости от общей величины дохода, указанного в декларации, а компьютерная формула определяет параметры для оценки налоговой декларации. Указанные параметры суммируются в целях получения определенного количественного показателя — «отличительного параметра». Чем выше полученный количественный показатель, тем больше вероятность того, что налоговая декларация будет подвзгнута проверке.

Окончательное решение, проверять отобранные по наиболее высокому количественному показателю налоговые декларации или не проверять, и какой вид налоговой проверки использовать, принимается после ручного отбора налоговых деклараций²³.

Кроме метода «отличительного параметра» существуют иные методы, используемые СВД в целях выбора налоговых деклараций. В частности, если налогоплательщик обращается в СВД за возвратом излишне уплаченных налогов, СВД анализирует представленную таким налогоплательщиком декларацию и устанавливает обоснованность обращения налогоплательщика за возвратом. СВД использует информацию о содержащихся в налоговых декларациях неточностях или ошибках, полученную из внешних источников. К таким источникам относятся: газеты, документы публичного характера и физические лица. Если СВД сделает вывод, что информация, полученная таким путем, заслуживает доверия, она может быть использована в целях отбора налоговых деклараций для проверки²⁴.

В США существуют следующие виды налоговых проверок:

- заочная (путем направления документов в Контрольное управление СВД по почте);
- камеральная (проводится по месту нахождения СВД);
- выездная (проводится по месту нахождения налогоплательщика).

Выбор вида налоговой проверки зависит от комплекса и сложности поставленных вопросов. Камеральные налоговые проверки проводятся в СВД налоговыми аудиторами только в отношении налоговых декларации и не затрагивают текущие вопросы осуществления налогоплательщиком своей деятельности. Налогоплательщику направляется инициативное письмо, в котором содержится просьба о встрече с налоговым аудитором в офисе СВД и указывается, какие конкретно документы должен представить налогоплательщик налоговому аудитору. Выездные налоговые проверки предназначены для оценки наиболее сложных налоговых деклараций физических и юридических лиц и проводятся в месте осуществления налогоплательщиком своей деятельности. Выездные проверки предполагают комплексный анализ правильности и полноты уплаты нескольких видов налогов. Подобные проверки проводят налоговые инспекторы, которые по сравнению с налоговыми аудиторами являются более опытными и квалифицированными специалистами²⁵.

При проведении налоговых проверок сотрудники СВД вправе:

- анализировать документы бухгалтерского учета и отчетности;

²² См.: Бурлаков В. Криминология XX века // Электронная библиотека www.gumer.info/bibliotek/Buks/Pravo/

²³ См.: Берестовой С.В. Разрешение налоговых споров в США // Налоговая политика и практика. — 2004. — № 5. — С. 47.

²⁴ См.: Пикунов Н.И. Организация работы налоговых органов США // www.lexaudit.ru

²⁵ См.: Берестовой С.В. Налоговые проверки в Соединенных Штатах Америки // Российский налоговый курьер. — 2004. — № 13-14 // <http://www.rnk.ru/journal/archives/>

- вызывать любое лицо и получать необходимые свидетельские показания. Время и место проведения налоговой проверки определяется СВД с учетом конкретных обстоятельств. Критерии обоснованности выбора места и времени для проведения собеседования с налогоплательщиком и проверки документов бухгалтерского учета и отчетности определены инструкциями СВД.

В соответствии с этими инструкциями инспекторам рекомендовано назначать налоговые проверки на рабочие дни и в рабочее время. При этом они не должны учитывать какие-либо особенности бизнеса налогоплательщика, но во избежание сложностей СВД должна согласовывать с налогоплательщиком время проведения проверки. Налоговый инспектор самостоятельно выбирает, какую именно налоговую проверку проводить — камеральную или выездную. При этом он руководствуется собственными представлениями, какой вид проверки наиболее эффективен и целесообразен. По законодательству США при проведении налоговой проверки СВД не ограничена в возможности истребовать у налогоплательщика различные документы и иные источники информации. Кроме бумажных носителей налоговый инспектор может оценивать и иные материальные носители информации (например, аудио- и видеозаписи и др.). С момента запроса о представлении документов проверки и до момента представления запрашиваемых документов должно пройти как минимум, десять дней.

В соответствии с Налоговым кодексом США если гражданин, который вызван налоговым инспектором для дачи показаний, а также для предоставления каких-либо документов, отказывается явиться, то районный суд США может обязать его подчиниться требованиям инспектора. За отказ выполнить требования налогового инспектора суд может привлечь налогоплательщика как к гражданско-правовой, так и к уголовной ответственности²⁶.

Налоговое законодательство США предусматривает проведение повторных выездных проверок, но на их проведение действуют ограничения. В течение календарного года налогоплательщик может быть проверен только один раз. Налогоплательщик не может быть подвергнут налоговой проверке, в которой нет необходимости. Повторная налоговая проверка может быть назначена лишь по его письменной просьбе. Многочисленные права налоговых инспекторов США компенсируются принципами налогового контроля, которые проверяющие обязаны соблюдать. При проведении налоговых проверок налого-

плательщикам предоставлен ряд гарантий. Существует запрет на некоторые виды запросов о проведении налоговой проверки: определенные лица государства не вправе обращаться с запросами в СВД о проведении или прекращении проведения налоговых проверок, а также каким-либо образом влиять на ход проведения проверок в отношении конкретных налогоплательщиков.

Такой запрет действует на президента и вице-президента США, сотрудников их аппарата и иных государственных служащих, замещающих правительственные должности. Любой запрос, сделанный с нарушением указанного запрета, направляется получившим его налоговым инспектором главному инспектору СВД. Подобное нарушение влечет уголовную ответственность. Если суд признает лицо виновным в нарушении указанной нормы, ему грозит тюремное заключение на срок до 5 лет или штраф до 5000 долларов США, либо и то и другое. Запрет не применяется, если с запросом о проведении проверки через государственное лицо обратился сам налогоплательщик или кто-либо от его имени. Запрет также не распространяется на запрос о раскрытии информации налоговой декларации при условии, что такой запрос сделан с соблюдением и на основании соответствующих положений законодательства США. Запрет не действует в отношении запросов, с которыми обращается секретарь Казначейства вследствие изменений в налоговой политике²⁷.

Законодательство обязывает СВД предоставлять налогоплательщику точную информацию о порядке взыскания налогов, процедуре обжалования, правах налогоплательщика, информацию о номерах телефонов налоговых инспекций СВД на местах. В связи с этим СВД разработана Инструкция, согласно которой налогоплательщик имеет право на представление его интересов специально уполномоченным лицом. Если интересы налогоплательщика представляет специально уполномоченное лицо, инспектор не может встречаться с налогоплательщиком в отсутствие этого лица. Без представителя налогоплательщик может встретиться с сотрудником СВД только по своему согласию. СВД не вправе использовать такой метод выявления незадекларированных доходов, как установление финансового положения налогоплательщика: налоговый инспектор не может, проанализировав финансовое положение налогоплательщика, сделать вывод о том, что налогоплательщик не задекларировал свои доходы. За умышленное нарушение указанной нормы предусмотрена уголовная ответственность. Инспектор может быть уволен с занимаемой должности, наказан штрафом до 1000 долларов США или лишением свободы на срок до года, либо штрафом и лишением свободы

²⁶ Правительство США использует налоговую политику для развития экономики (Налоговая система становится более сложным и чаще применяемым инструментом), 30 апреля 2008 г. // официальный сайт Посольства США в Москве// <http://www.america.gov/>

²⁷ См.: Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США. — М., 2002. — С. 89.

одновременно. СВД не имеет права настаивать на том, чтобы налогоплательщик отказался от своего права на оспаривание актов и действий СВД и ее налоговых инспекторов. Такой отказ возможен только если он заявлен налогоплательщиком добровольно и осознанно или налогоплательщик надлежащим образом информировал о нем своего адвоката или иного представителя²⁸.

Взимание налогов и сборов в Канаде осуществляется Агентством таможен и сборов (англ. — Canada Customs and Revenue Agency, CCRA). Агентство подотчетно Парламенту через Министра по национальным доходам, входящего в Кабинет министров Канады. Агентство создано вместо упраздненного Министерства доходов. В задачи Агентства входит контроль за соблюдением налогового законодательства. Сотрудники Агентства наделены правом толкования законодательных актов о налогах. Федеральные налоги повсеместно взимаются Агентством через 43 отделения расположенные на территории страны. Лишь в провинции Квебек взимание федеральных налогов осуществляется провинциальным Министерством доходов. На большей части территории Канады, провинциальные налоги, в частности подоходный налог, за символическую плату также взимаются Агентством на основе специальных соглашений заключенных между центром и территориями. Собранные налоги перечисляются Агентством провинциям в течение года с периодичностью 2-4 выплаты в месяц. Исключение составляют провинции Альберта, Квебек и Онтарио не подписавшие таких соглашений. Например, контроль за исчислением и уплатой налогов в Онтарио осуществляется отделом налоговой политики провинциального Министерства финансов²⁹.

Как уже говорилось, Налоговая служба Канады носит название Агентство по делам таможен и доходов (АТДК) или Агентство таможен и сборов. В арсенал налоговых инспекторов Канады входят методы контроля, аналогичные методам, применяемым в США. Это метод «отличительного параметра». В Канаде существует три вида налоговых проверок, те же что и в США. Проверка крупных компаний и корпораций, их филиалов, зависимых компаний проводится одновременно на всей территории Канады и координируется из центра. При АТДК создано и работает следственное управление, которое занимается расследованием налоговых правонарушений, сбором доказательств, свидетелей, формированием дела для представления в суд. При АТДК также работает криминалистическая лаборатория, которая исследует и готовит заключения, выступает в суде в качестве экспертов по

незаконному производству продукции в Канаде, которое вышло из-под налогообложения; по легальному производству и экспорту в США без уплаты акциза в Канаде; по незаконному ввозу продукции из США, Таиланда и других стран. Создана специальная судебная система и орган по вопросам налоговых правонарушений и социальных гарантий гражданам — Налоговый суд³⁰.

Широко развита сеть предоставления консультационных услуг налогоплательщикам, созданы благоприятные условия в приемных пунктах налогоплательщиков, существует единая телефонная сеть консультационных услуг в целом по стране с единым телефонным номером. На работу со средствами массовой информации выделяется достаточно средств из бюджета, поскольку положительный эффект оправдывает затраты. Проводятся регулярные социологические исследования и изучается качество услуг, которые оказывают государственные структуры³¹.

Налоговые проверки в Германии осуществляются в соответствии с Положением о проведении финансовой проверки, утвержденным Минфином Германии по согласованию с Бундесратом Германии, и проводятся с целью установления и оценки обстоятельств дела, имеющих существенное значение для налогообложения, а не для изыскания дополнительных налогов. При назначении и проведении проверки учитываются принципы соразмерности средств, потраченных на проведение проверки, предполагаемым результатам и наименьшего вмешательства в дела предприятия. Налоговый орган по собственному усмотрению принимает решение о назначении проверки, ее сроках и объеме. Работа налоговых органов по проведению проверок организуется на основании планов проверок, ежегодно и ежеквартально утверждаемых руководителем налогового органа. Вышестоящие налоговые инстанции не участвуют в составлении указанных планов, но им предоставлено право самостоятельно проводить проверки отдельных налогоплательщиков, которое обычно используется при проверке наиболее крупных налогоплательщиков, имеющих разветвленную производственную структуру³².

Большого внимания в Германии заслуживает система балльной оценки работы налоговых инспекторов, осуществляющих контрольные проверки. Балльный нормативный показатель является средством для осуществ-

²⁸ См.: Налоговая система США // Сайт «Налоги и налогообложение» // <http://vnaloge.ru/>

²⁹ См.: Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. — М., 2003. — С. 216.

³⁰ См.: Гардаш С.В. Федеральная налоговая система США: современные особенности // США-Канада: экономика, политика, культура. — 2000. — № 8. — С. 33.

³¹ См.: Налоговые системы зарубежных стран / Под ред. В.Г. Князева и Д.Г. Черника. — М., 1997. — С. 27.

³² См.: Тропин Ю.А. Фискальные службы в Германии: опыт взаимодействия // Финансы. — 2002. — № 7. — С. 66.

вления служебного или специального надзора, главным образом, со стороны руководителей отделов налоговых проверок. Сущность балльной оценки состоит в том, что в зависимости от категории каждого проверенного предприятия налоговому инспектору засчитывается определенное количество баллов (от 1 до 8). При этом за отчетный год каждый инспектор должен набрать, как минимум, 34 балла, что является основанием для начальника сделать вывод о его служебном соответствии. По истечении финансового года руководитель отдела налоговых проверок делает заключение о том, имеются ли основания при значительном отклонении результатов работы конкретного налогового инспектора от нормативного показателя критически рассмотреть деятельность данного налогового работника и принять соответствующие организационные меры. Кроме этого, балльный норматив служит основой для составления планов проверок на предстоящий отчетный период в части наиболее оптимального распределения нагрузки между отдельными инспекторами. В распоряжении о назначении проверки указываются правовые основы ее проведения, виды налогов, подлежащих проверке, и отчетные периоды, охватываемые проверкой. К документу о назначении проверки прилагаются указания на права и обязанности налогоплательщика при проведении проверки. Если в процессе проверки работники налогового органа придут к выводу о необходимости контроля каких-либо дополнительных вопросов, то издается дополнительный документ о расширении круга проверяемых вопросов, с которым должен быть ознакомлен налогоплательщик³³.

Уведомление о предстоящей проверке крупные предприятия получают за 4 недели до ее начала, средние — за 3 недели, малые и мелкие предприятия — за 1 неделю. По ходатайству налогоплательщика дата начала проверки может быть перенесена на другое время при наличии уважительных причин. Средняя продолжительность контрольных проверок составляет:

- на крупном предприятии — 25-30 дней;
- на среднем предприятии — 15 дней;
- на малом и мелком предприятиях — 6-8 дней.

При установлении обстоятельств дела, имеющих существенное значение для налогообложения, налогоплательщик обязан оказывать содействие проверяющим: давать справки, предъявлять бухгалтерскую отчетность, журналы, деловую документацию и иные документы, давать пояснения.

По итогам налоговой проверки составляется акт, в котором отражаются выявленные в процессе проверки факты, имеющие существенное значение для налогообложения

физических и юридических лиц, внесенные изменения в размер причитающихся к уплате налогов. При отсутствии нарушений вместо составления отчета о проверке налогоплательщику направляется уведомление о невыявлении нарушений в процессе проведенной проверки. Проводимые в Германии документальные проверки охватывают относительно небольшое количество предприятий. Например, из 160 тыс предприятий, расположенных на территории города Берлина, ежегодно проверяются 30 тысяч (в Берлине насчитывается около 9 тысяч налоговых инспекторов, из которых 900 специализируются на проведении документальных проверок). Под документальную проверку ежегодно подпадают 19% крупных, 7% средних и 2% малых предприятий³⁴. Основным документом, определяющим порядок осуществления процедуры отбора налогоплательщиков для проведения контрольных проверок, является Приказ Министерства финансов Германии³⁵, в соответствии с которым в Германии используются два способа отбора налогоплательщиков для проведения документальных проверок:

- случайный отбор — представляет собой выбор объектов для проведения контрольных проверок на основе применения методов статистической выборки. При этом преследуются следующие цели: обеспечение максимально возможного охвата предприятий контрольными проверками; профилактика налоговых нарушений внезапно и непредвиденностью контрольных проверок; оценка общего состояния налоговой дисциплины на контролируемой налоговым органом территории за счет репрезентативного отбора всех категорий налогоплательщиков для проверок;
- специальный отбор — обеспечивает целенаправленную выборку налогоплательщиков, у которых вероятность обнаружения налоговых нарушений представляется наиболее высокой по результатам анализа всей имеющейся в налоговом органе информации о налогоплательщике. Отбор предприятий осуществляется отделами контрольных проверок налоговых инспекций на основании анализа данных картотеки предприятий, содержащей всю необходимую информацию о налогоплательщиках, а также с учетом предложений отдела, занимающегося начислением налогов. При целенаправленном отборе налогоплательщиков для проверки выбираются те предприятия, налоговая проверка которых представ-

³⁴ См.: Артемов Ю.М. Налогообложение в Федеративной Республике Германии // Финансы. — 1994. — № 6. — С. 41.

³⁵ См.: Приказ Министерства финансов Германии от 8 марта 1981 г. «О рационализации отбора налогоплательщиков для проведения контрольных проверок» // Банхаева Ф.Х. Сравнительный анализ налоговых систем и его значение для совершенствования и реформирования налогового законодательства // Налоговый вестник. — 2001. — №3. — С. 94.

³³ См.: Косолапов А.И. Налоги и налогообложение. — М., 2005. — С. 722.

ляется приоритетной. При отборе предприятий для проведения проверок первоочередное внимание уделяется анализу следующих факторов:

- наличие крупных изменений в структуре налогового баланса предприятия по сравнению с налоговым балансом на момент последней проверки;
- полнота учета доходов предприятий;
- соотношение вложений частных средств в развитие предприятия и объемов изъятия материальных и финансовых средств для личного потребления (превышение вкладов над изъятиями в течение длительного времени является основанием для назначения проверки);
- информация о нарушениях налогового законодательства, поступившая от других контролирующих организаций. В соответствии с законодательством Германии все государственные службы обязаны сообщать налоговым органам об известных им фактах уклонения от уплаты налогов. Налоговые органы имеют право получать информацию о налогоплательщике, являющуюся его коммерческой тайной, в том числе об операциях по счетам в банках, коммерческих операциях, если только имеются существенные основания предполагать, что данным налогоплательщиком совершено налоговое правонарушение;
- продажа (приобретение) земельных участков, изменения в правах пользования земельными участками ввиду появления в результате проведения этих операций значительных сумм доходов (расходов) предприятий;
- реализация другого имущества предприятий в крупных размерах (например, если при продаже автомобиля предприятие в соответствующей строке налоговой декларации не показало прибыль от этой операции, возникает сомнение в правильности отражения доходов в налоговой декларации);
- участие в других предприятиях, наличие финансовых вкладов, ценных бумаг;
- приобретение, отчуждение, реорганизация, прекращение деятельности предприятия;
- получение финансовых дотаций от государства, вызывающее необходимость осуществления контроля за соблюдением условий государственного субсидирования;
- информация от Минфина Германии о совершении предприятием крупных экспортных (импортных) операций (по законодательству Германии таможенные органы входят в систему Минфина)³⁶.

³⁶ См.: Сашичев В.В. Опыт организации налоговых проверок в Германии и некоторые проблемы совершенствования процедур налогового контроля в России // www.nalvest.com

Анализ опыта Германии и других государств убедительно свидетельствует о том, что наличие эффективной процедуры отбора налогоплательщиков для проведения налоговых проверок является абсолютно необходимым для рациональной организации системы налогового контроля. Применение такой процедуры может обеспечить в условиях значительной нагрузки на специалистов налоговых органов максимальную результативность проверок как с точки зрения произведенных по их результатам доначислений в бюджет, так и с точки зрения их профилактического воздействия на налогоплательщиков³⁷.

В Великобритании налоговый контроль, сбор и учет правильности уплаты налогов в бюджет осуществляет Налоговое управление, которое подчинено Канцлеру Казначейства страны (Министерство финансов). В структуру Налогового управления входят подразделения, которые отвечают за эффективность работы служб. В систему налогового администрирования входят также 14 региональных управлений, районные отделы, 660 налоговых контор и 138 контор по сбору налогов. Подразделения на местах возглавляются районными инспекторами. Им вменено в обязанность осуществлять сбор информации, необходимой для налогообложения и применять меры по принудительному взысканию недоимок³⁸.

В Греции налоговое администрирование координирует Министерство финансов. В его состав помимо Генерального секретариата по финансовой политике входит 7 генеральных управлений, включая Генеральное управление налогообложения, Генеральное управление налогового контроля и Генеральное управление таможен и специальных налогов. Структура Генерального управления налогообложения состоит из таких подразделений, как Управление налогообложения доходов, Управление налогообложения капитала, Управление сборов и специального налогообложения, Управление по взиманию государственных доходов, Управление по налогу на добавленную стоимость, отдел по избежанию двойного налогообложения. Генеральное управление налогового контроля включает: Управление планирования и координации налогового контроля, Управление реестра налогоплательщиков, бюро по проверке учетных информационных систем предприятий, контрольные центры. Эти подразделения выполняют функции по взиманию налогов и осуществляют налоговый контроль³⁹.

³⁷ См.: Налоговые системы зарубежных стран / Под ред. В.Г. Князева и Д.Г. Черника. — М., 1997. — С. 48.

³⁸ См.: Козырин А.Н., Рыжков К.В. Правовое регулирование НДС в Великобритании // Финансы. — 1995. — № 4. — С. 23.

³⁹ См.: Бобоев М.Р., Мамбеталиев Н.Т., Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: Содружество Независимых Государств // Гелиос АРВ. — 2002. — С. 427.

На Украине налоговое администрирование осуществляется в соответствии с Законом Украины⁴⁰. В ст. 1 Закона определено, что к системе органов государственной налоговой службы принадлежат: Государственная налоговая администрация Украины, государственные налоговые администрации в Автономной Республике Крым, областях, городах Киеве и Севастополе, государственные налоговые инспекции в районах, городах, районах в городах. В задачи органов государственной налоговой службы входит: осуществление контроля за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджеты, государственные целевые фонды налогов и сборов; формирование и ведение Государственного реестра физических лиц — налогоплательщиков и единого банка данных о налогоплательщиках — юридических лиц. Налоговые органы осуществляют контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах; обеспечивают учет налогоплательщиков, правильность исчисления и своевременность поступления налогов; осуществляют регистрацию физических лиц; контролируют своевременность предоставления налогоплательщиками бухгалтерских отчетов, налоговых деклараций, расчетов и других документов, связанных с исчислением налогов; проверяют достоверность документов относительно правильности определения объектов налогообложения; обеспечивают применение и своевременное взыскание сумм финансовых санкций и административных штрафов за нарушение налогового законодательства; анализируют причины и оценивают данные о фактах нарушений налогового законодательства; проводят проверки фактов укрывательства и занижения сумм налогов; предъявляют в суды иски к организациям и гражданам о взыскании задолженности перед бюджетом и государственными целевыми фондами за счет их имущества; осуществляют контроль за наличием марок акцизного сбора; разъясняют через средства массовой информации порядок применения законодательных и других нормативно-правовых актов о налогах. К полномочиям налоговых органов отнесено право осуществлять в организациях и у граждан проверки документов, связанных с исчислением и уплатой налогов; получать от должностных лиц и граждан в письменной форме объяснения, справки и сведения по вопросам, которые возникают во время проверок; получать от организаций, включая банки, а также от граждан — субъектов предпринимательской деятельности справки, копии документов о финансо-

во-хозяйственной деятельности, о полученных доходах и расходах, другую информацию, связанную с исчислением и уплатой налогов; обследовать любые производственные, складские, торговые и другие помещения предприятий, учреждений и организаций и жилище граждан, если они используются как юридический адрес субъекта предпринимательской деятельности; требовать от руководителей и других должностных лиц организаций устранения, выявленных нарушений налогового законодательства и контролировать их выполнение; приостанавливать операции налогоплательщиков в случае отказа в проведении документальной проверки или недопущения должностных лиц органов государственной налоговой службы для обследования помещений, а также непредставления органам государственной налоговой службы документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, других платежей, либо непредъявления свидетельств о государственной регистрации субъектов предпринимательской деятельности, специальных разрешений (лицензий, патентов) на ее осуществление; изымать (с оставлением копий) у организаций, а также у граждан — субъектов предпринимательской деятельности документы, свидетельствующие о сокрытии (занижении) объектов налогообложения и неуплате налогов; применять к предприятиям, учреждениям, организациям и гражданам финансовые санкции в виде взыскания и налагать штрафы⁴¹.

Система налогового контроля в Украине наиболее схожа с системой налогового контроля в РФ⁴².

Таким образом, можно сделать вывод, что:

- структура системы налогообложения, размеры налоговых платежей, порядок их взимания определяются каждым государством и обязательны для выполнения на всей его территории.
- налоговый контроль во многих зарубежных странах является составляющей налогового администрирования.
- в одних странах налоговые органы обладают самостоятельным статусом, в других являются структурными подразделениями финансовых органов или подчинены уполномоченному органу, ведающему государственными доходами.

⁴¹ См.: Дубовик О.Е., Оксаненко О.Т. Налоговая система Украины. — Одесса, 2002. — С. 24.

⁴² См.: Дадалко В.А., Румянцева Е.Е., Демчук Н.Н. Разграничение сфер внутреннего и международного налогообложения // Налогообложение в системе международных экономических отношений. — Минск, 2000. — С. 104.

⁴⁰ См.: Закон Украины от 4 декабря 1990 г. №509-XII «О государственной налоговой службе в Украине» // zakon.rada.gov.ua

Библиографический список:

1. Ахметшин Р.И. Правоприменительная практика искажает смысл и цель налогового законодательства (На примере камеральных проверок с использованием норм ст. 31 и 88 НК РФ) // *Налоговед.* — 2002. — № 4.
2. Бекерская Д.А. Защита прав личности в налоговых правоотношениях // *Вестник Московского университета.* — 1979. — Сер. 11. Право. — № 4.
3. Берг О.В. О понятии невозможности рассмотрения дела // *Арбитражный и гражданский процесс.* — 2001. — № 2.
4. Брызгалин А.В. Об актуальных проблемах налогового права, Налоговом кодексе и налоговом профсоюзе / Актуальные вопросы теории и практики административного и налогового права / Приложение к журналу: *Налоги и финансовое право.* — 2002. — № 6.
5. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. — М., 2000.
6. Гусева Т.А. Как эффективнее провести налоговую проверку // *Финансы.* — 2001. — № 2.
7. Грачева Е.Ю., Ивлиева М.Ф., Соколова Э.Д. *Финансовое право.* — М., 2003.
8. Гвоздев С.В. Правовые формы контрольно-надзорной деятельности налоговых органов: Дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2004.
9. Гуров М.В. Злоупотребление властными полномочиями при проведении налогового контроля // *Налоговед.* — 2005. — № 3.
10. Доброхотова В.Б., Лобанов А.В. *Налоговые проверки.* — М., 2004.
11. Ларина Н.В. Защита прав налогоплательщиков при проведении налоговых проверок // *Налоговые споры: теория и практика.* — 2004. — № 5.
12. Михайлова О.Р. Методы ограничения усмотрения налоговых органов при осуществлении налогового контроля // *Государство и право.* — 2005. — № 7.
13. Пепеляев С.Г. Обязан ли налогоплательщик представлять первичные документы для камеральной проверки? // *Ваш налоговый адвокат.* — 2001. — № 3.
14. Пепеляев С.Г. Налогоплательщик не обязан представлять первичные документы для камеральной проверки // *Налоги реформы и практика.* — М., 2005.
15. *Советское финансовое право / Отв. ред. Е.А. Ровинский.* — М., 1978.
16. Ратавнин В.Ю. О привлечении к ответственности: за налоговые правонарушения, совершенные в текущем году // *Консультант.* — 2000. — № 13.
17. Савченко Ю. О возможностях обжалования акта налоговой проверки // *Хозяйство и право.* — 2002. — № 8.
18. Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе. — М., 2004.
19. Шаталов С.Д. *Комментарий к части первой Налогового кодекса РФ.* — М., 2001.
20. *Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева.* — М., 2003.
21. Фролов С.П. Налоговые споры: некоторые практические рекомендации // *Бухгалтерский учет.* — 2001. — № 9.
22. Чернявский В.С. Государственный финансовый контроль: проблемы эффективности // *Финансовое право.* — 2004. — № 3.
23. Ялбулганов А.А. Финансовый контроль как правовой институт: основные этапы развития // *Правоведение.* — 2000. — № 3.

References (transliteration):

1. Akhmetshin R.I. Pravoprimeritel'naya praktika iskazhaet smysl i tsel' nalogovogo zakonodatel'stva (Na primere kameral'nykh proverok s is-pol'zovaniem norm st. 31 i 88 NK RF) // *Nalogoved.* — 2002. — № 4.
2. Bekerskaya D.A. Zashchita prav lichnosti v nalogovykh pravootnosheniyakh // *Vestnik Moskovskogo universiteta.* — 1979. — Ser. 11. Pravo. — № 4.
3. Berg O.V. O ponyatii nevozmozhnosti rassmotreniya dela // *Arbit-razhnyy i grazhdanskiy protsess.* — 2001. — № 2.
4. Bryzgalin A.V. Ob aktual'nykh problemakh nalogovogo prava, Nalo-govom kodekse i nalogovom profsoyuze / Aktual'nye voprosy teorii i prak-tiki administrativnogo i nalogovogo prava / Prilozhenie k zhurnalu: Nalo-gi i finansovoe pravo. — 2002. — № 6.
5. Gracheva E.Yu. Problemy pravovogo regulirovaniya gosudarstvennogo finansovogo kontrolya. — М., 2000.
6. Guseva T.A. Kak effektivnee provesti nalogovuyu proverku // *Fi-nansy.* — 2001. — № 2.
7. Gracheva E.Yu., Ivlieva M.F., Sokolova E.D. *Finansovoe pravo.* — М., 2003.

8. Gvozdev S.V. Pravovye formy kontrol'no-nadzornoj deyatel'nosti nalogovykh organov: Dis. ... kand. jurid. nauk. — M., 2004.
9. Gurov M.V. Zloupotreblenie vlastnymi polnomochiyami pri prove-denii nalogovogo kontrolya // Nalogoved. — 2005. — № 3.
10. Dobrokhotova V.B., Lobanov A.V. Nalogovye proverki. — M., 2004.
11. Larina N.V. Zashchita prav nalogoplatel'shchikov pri provedenii na-logovykh proverok // Nalogovye spory: teoriya i praktika. — 2004. — № 5.
12. Mikhaylova O.R. Metody ogranicheniya usmotreniya nalogovykh orga-nov pri osushchestvlenii nalogovogo kontrolya // Gosudarstvo i pravo. — 2005. — № 7.
13. Pepelyaev S.G. Obyazan li nalogoplatel'shchik predstavlyat' pervich-nye dokumenty dlya kameral'noy proverki? // Vash nalogovyy advokat. — 2001. — № 3.
14. Pepelyaev S.G. Nalogoplatel'shchik ne obyazan predstavlyat' pervich-nye dokumenty dlya kameral'noy proverki // Nalogi reformy i praktika. — M., 2005.
15. Sovetskoe finansovoe pravo / Otv. red. E.A. Rovinskiy. — M., 1978.
16. Ratavnin V.Yu. O privlechenii k otvetstvennosti: za nalogovye pravonarusheniya, sovershennyye v tekushchem godu // Konsul'tant. — 2000. — № 13.
17. Savchenko Yu. O vozmozhnostyakh obzhalovaniya akta nalogovoy prover-ki // Khozyaystvo i pravo. — 2002. — № 8.
18. Tsvetkov I.V. Nalogoplatel'shchik v sudebnom protsesse. — M., 2004.
19. Shatalov S.D. Kommentariy k chasti pervoy Nalogovogo kodeksa RF. — M., 2001.
20. Finansovoe pravo / Otv. red. N.I. Khimicheva. — M., 2003.
21. Frolov S.P. Nalogovye spory: nekotorye prakticheskie rekomen-datsii // Bukhgalterskiy uchet. — 2001. — № 9.
22. Chernyavskiy V.S. Gosudarstvennyy finansovyy kontrol': proble-my effektivnosti // Finansovoe pravo. — 2004. — № 3.
23. Yalbulganov A.A. Finansovyy kontrol' kak pravovoy institut: os-novnye etapy razvitiya // Pravovedenie. — 2000. — № 3.