ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ КАК СРЕДСТВО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ.

FINANCIAL CONTROL AS A MEANS OF ENSURING THE FULFILLMENT OF TAX OBLIGATIONS.

СОСНА Александру,
доктор права, преподаватель юридического факультета Государственного университета Молдовы

Summary: *The article highlights the concept, role and functions of financial control, its types, forms and methods, as well as the procedure for financial control and the procedure for appealing financial control acts. This topic is relevant in connection with the fact that financial control is one of the legal ways to ensure the fulfillment of tax obligations. As a result of financial control, violations of tax liabilities are detected. Based on the acts of tax control, the perpetrators are brought to legal responsibility, which helps to prevent violations of tax legislation.*

Под финансовым контролем принято понимать контроль за законностью и целесообразностью действий в области образования, распределения и использования денежных фондов государства и субъектов местного самоуправления.[1]

Отдельные ученые РМ определяют финансовый контроль как «деятельность, осуществляемую в границах законности и финансовой дисциплины».[2]

Публичный контроль определяется как проверка, наблюдение с целью проверки исполнения законов, постановлений, управленческих решений и т.п.[1]

[1] Большой юридический словарь, под ред. Сухарева А.Я., Крутских В.Е., Москва, 2004 г., стр. 659
[2] Каиряк И.Н. Финансовое право. Кишинев, 2008 г., стр. 155

Финансовый контроль – установленная финансово-правовыми нормами система осуществляемых публичными органами контрольных мероприятий, направленная на мониторинг и обеспечение соблюдения узаконенных интересов государства и муниципальных образований в финансовой сфере.[2]

Различают следующие виды публичного контроля:

а) административный контроль,

б) контроль законности,

в) финансовый контроль.

Административный контроль осуществляется в соответствии со ст. 61-63 закона РМ «О местном публичном управлении» № 436 от 28.12.2006 года.[3]

Понятие и цель административного контроля определены ст. 61 закона РМ «О местном публичном управлении», согласно которой деятельность органов местного публичного управления первого и второго уровней, а также автономного территориального образования с особым правовым статусом подлежит административному контролю на основании Конституции, настоящего закона и других законодательных актов.

Административный контроль за деятельностью органов местного публичного управления призван обеспечить соблюдение Конституции, международных договоров, одной из сторон которых является Республика Молдова, настоящего закона и других нормативных актов как органами местного публичного управления первого и второго уровней, так и их служащими.

Административный контроль включает контроль законности и контроль целесообразности деятельности органов местного публичного управления.

Согласно части (1) ст. 62 этого закона административный контроль основывается на следующих принципах:

а) осуществления такового только с соблюдением процедур и в случаях, предусмотренных действующим законодательством;

b) соразмерности вмешательства контрольного органа важности защищаемых им интересов;

c) недопустимости ограничения права органа местного публичного управления управлять относящимися к его компетенции делами автономно в соответствии с законом.

Согласно части (1) ст. 63 этого закона за организацию административного контроля за деятельностью органов местного публичного управления отвечает Государственная канцелярия. Контроль осуществляется непосредственно Государственной канцелярией или ее территориальными бюро, возглавляемыми представителями Правительства в территориях.

Контроль законности осуществляется в соответствии со ст. 64-69 закона РМ «О местном публичном управлении»[4].

Согласно части (1) ст. 64 этого закона обязательному контролю подлежат следующие акты органов местного публичного управления:

а) решения местных советов первого и второго уровней;

b) нормативные акты примара, председателя района и претора;

c) акты об организации аукционов, акты о выделении земельных участков;

d) акты о назначении на должность и прекращении служебных или трудовых отношений с работникам органов местного публичного управления;

---

[1] Парыгина В.А., Тедеев А.А. Финансовое право: Учебник. Москва, 2006 г., стр. 60

[2] Парыгина В.А., Тедеев А.А., указ.соч., стр. 61

[3] Официальный монитор РМ № 32-35 от 09.03.2007 г.

[4] Официальный монитор РМ № 32-35 от 09.03.2007 г.

e) акты, исполнение которых предполагает затраты или финансовые обязательства на сумму более 30 тысяч леев для административно-территориальной единицы первого уровня и более 300 тысяч леев для административно-территориальной единицы второго уровня;

f) акты, изданные в связи с осуществлением органами местного публичного управления делегированных государством полномочий.

Финансовый контроль играет важную роль в обеспечении законности использования бюджетных средств, предназначенных для обеспечения деятельности государства. В процессе осуществления финансового контроля выявляются нарушения финансового законодательства, устраняются выявленные нарушения, виновные привлекаются к ответственности.

Финансовый контроль способствует обеспечению законности и целесообразности использования публичных финансов.

Основными функциями финансового контроля являются обеспечение законности и целесообразности финансовых операций, выявление нарушений финансового законодательства в целях их устранения, выявление резервов повышения эффективности финансово – хозяйственной деятельности, увеличение поступлений в бюджет, сокращение расходов бюджета и сохранность публичной собственности.

Под формами финансового контроля понимают способы конкретного выражения организации контрольных действий.

В зависимости от времени проведения финансовый контроль подразделяется на предварительный, последующий и текущий.

Предварительный финансовый контроль осуществляется до совершения проверяемых операций. Он позволяет предотвратить нарушение финансового законодательства, предупредить попытки нерационального использования финансовых средств и выявить ещё на стадии прогнозов и планов дополнительные финансовые ресурсы.

Предварительный финансовый контроль производится органами хозяйственного управления и финансовыми органами путем изучения финансовых (кредитных, кассовых) планов, смет и других нормативных расчётов, предоставления кредитов и перечисления бюджетных средств.

Финансовые службы предприятий, учреждений, организаций контролируют эффективность и законность бухгалтерских и финансовых операций при визировании финансовых документов, договоров, смет, других документов на расходование товарно-материальных ценностей и денежных средств.

Другим видом финансового контроля является текущий, или оперативный контроль, который ежедневно осуществляется финансовыми подразделениями предприятий, учреждений, организаций в целях предотвращения нарушений финансового законодательства в процессе получения и расходования денежных средств, выполнения предприятиями, учреждениями, организациями обязательств перед национальным бюджетом. Объектом текущего финансового контроля являются первичные документы, непосредственно связанные с получением и расходованием денежных средств, а также с движением товарно-материальных ценностей.

В процессе текущего контроля изучаются данные оперативного и бухгалтерского учёта, а также инвентаризаций товарно-материальных ценностей и денежных средств.

Последующий финансовый контроль заключается в проверке финансово-хозяйственных операций и отражающих их документов за истекший период с целью выявления законности и целесообразности произведенных расходов, полноты и своевременности поступления предусмотренных бюджетом денежных средств.

Последующий финансовый контроль осуществляется путём анализа отчётов и балансов. А также путём проверок и ревизий финансово-экономической деятельности предприятий, учреждений, организаций.

Финансовые отчёты составляются в соответствии с законом «О бухгалтерском учёте» № 113 от 27.04.2007 года и стандартами бухгалтерского учёта[1].

В зависимости от степени охвата проверяемого материала финансовый контроль подразделяется на:

а) частичный.

б) тематический,

в) комплексный,

г) сквозной,

д) выборочный.

В зависимости от характера проверяемого материала финансовый контроль подразделяется на:

1. документальный,

2. фактический.

В зависимости от предмета финансовый контроль подразделяется на следующие виды:

а) бюджетный (финансовый контроль в бюджетной сфере) – финансовый контроль за соблюдением бюджетного законодательства.

б) налоговый контроль - финансовый контроль за соблюдением налогового законодательства,

в) валютный контроль - финансовый контроль за соблюдением валютного законодательства[2].

Бюджетный контроль представляет собой урегулированную нормами бюджетного права систему ревизионно - правовых мер, направленную на проверку законности и целесообразности осуществляемой бюджетной деятельности.

Налоговый контроль представляет собой финансовый контроль за соблюдением налогового законодательства, осуществляемый налоговыми органами, а также иными органами.

Налоговый контроль регулируется ст. 214-226 НК РМ.[3]

Целью налогового контроля является проверка соблюдения налогоплательщиком налогового законодательства за определенный период или за несколько налоговых периодов.

Налоговый контроль проводится налоговым органом или иным органом, осуществляющим полномочия по налоговому администрированию в пределах его компетенции с выездом на место и/или в помещении соответствующего органа.

Органы, осуществляющие полномочия по налоговому администрированию, указаны в ст. 131 НК РМ.

В зависимости от органов, осуществляющих финансовый контроль, финансовый контроль подразделяется на:

1. финансовый контроль органов представительной власти и местного публичного управления,

2. финансовый контроль, осуществляемый органами исполнительной власти,

3. финансовый контроль, осуществляемый финансово-кредитными органами,

---

[1] Официальный монитор РМ № 90-93 от 29.06.2007 г.

[2] Парыгина В.А., Тедеев А.А. Финансовое право: Учебник, Москва, 2006 г., стр. 64-65

[3] Официальный монитор РМ. Специальный выпуск от 08.02.2007 г.

4. финансовый контроль, осуществляемый экономическими субъектами и их вышестоящими органами

5. финансовый контроль, осуществляемый аудиторами.

Под методами финансового контроля понимают приёмы и способы осуществления финансового контроля.

Основными методами финансового контроля являются:

1. наблюдение;

2. обследование;

3. анализ;

4. ревизия;

5. проверка данных бухгалтерского учёта и отчётности;

6. осмотр помещений и территорий проверяемых объектов.

Финансовый контроль в Республике Молдова осуществляется:

1. Парламентом РМ;

2. Министерством финансов и подчиненными ему подразделениями, в том числе налоговыми органами;

3. Счётной палатой РМ.

В Германии финансовый контроль осуществляет Федеральная счетная палата и Федеральный казначейский двор.[1]

Парламент РМ проводит финансовый контроль при утверждении и рассмотрении проектов государственного бюджета, бюджета государственного социального страхования, фондов обязательного медицинского страхования и отчётов об исполнении этих бюджетов, а также отчётов об исполнении местных бюджетов.

Согласно части (5) ст. 28 закона РМ «О местных публичных финансах» финансовые управления в установленные Министерством финансов сроки представляют министерству консолидированные годовые и квартальные отчеты об исполнении бюджетов административно-территориальных единиц первого и второго уровней для включения их в отчет об исполнении национального публичного бюджета.

В целях осуществления финансового контроля в Парламенте действует бюджетная комиссия, задачей которой является проверка законности и полноты предусмотренных в бюджетах доход и расходов, эффективности и целесообразности использования публичных финансов.

Парламент РМ вправе осуществлять выборочный финансовый контроль через свои комитеты и комиссии.

В случае необходимости депутаты Парламента вправе создавать ревизионные комиссии.

Министерство финансов РМ занимает особое место в системе общегосударственного финансового контроля.

Министерство финансов РМ осуществляет финансовый контроль за формированием государственного бюджета, при рассмотрении проектов финансовых планов и смет, а также при проведении ревизий и проверок.

Согласно части (1) ст. 76 закона РМ «О публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности»[2] финансовый мониторинг деятельности публичных органов на самоуправлении, государственных предприятий и коммерческих обществ с полностью или преимущественно государственным капиталом осуществляется Министерством финансов РМ.

---

[1] Кобзева Т.А. Зарубежный опыт управления финансовой системой и возможности его использования в Украине, на примере Германии и Франции. Международный журнал «Верховенство права», № 3, 2016 г., стр. 174

[2] Официальный монитор РМ № 223-230 от 08.08.2014 г.

Финансовый контроль осуществляют подведомственная Министерству финансов РМ финансовая инспекция и Главная государственная налоговая инспекция.

Финансовая инспекция осуществляет финансовый контроль в соответствии со ст. 78 закона РМ «О публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности».

Согласно части (1) ст. 78 этого закона финансовое инспектирование осуществляется Финансовой инспекцией, подведомственной Министерству финансов, на основании положения, утвержденного Правительством.

Согласно части (2) ст. 78 этого закона при финансовом инспектировании проверяется финансово-экономическая деятельность, в том числе путем оперативного расследования и документального анализа, осуществляемых на основе информации о предполагаемых нарушениях законодательства или недобросовестных действиях в управлении и использовании бюджетных ресурсов, в администрировании публичного имущества, в отчетности по долгу публичного сектора, в соблюдении дисциплины регулируемых государством цен и тарифов, в расчете чистой прибыли государственных/муниципальных предприятий и коммерческих обществ с долевым участием государства, а также дивидендов и отчислений в бюджет доли их чистой прибыли.

Процедура проведения финансового контроля установлена НК РМ, законами РМ «О Счётной палате» № 261 от 05.12.2008 года[1], «О местных публичных финансах» № 397 от 16.10.2003 года[2], «О публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности» № 181 от 25.07.2014 года[3], «О государственном контроле предпринимательской деятельности № 131 от 08.06.2012 года.

Процедура проведения финансового контроля состоит из следующих стадий:

- инициирование проведения финансового контроля,
- проверки первичных документов, денег и товарно-материальных ценностей,
- составления акта ревизии (проверки),
- ознакомление с актом ревизии (проверки).

В соответствии с частью (3) ст. 78 закона РМ «О публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности» финансовое инспектирование инициируется:

a) по запросу Аппарата Президента Республики Молдова, Парламента, Правительства, Счетной палаты, правоохранительных органов;

b) на основании поступивших запросов, жалоб и информаций, в том числе от центральных и местных органов публичной власти, а также на основе анализа рисков и экономической эффективности;

c) Министерством финансов, которое через Финансовую инспекцию планирует финансовое инспектирование в зависимости от оценки рисков, связанных с мероприятиями бюджетного процесса и основаниями, указанными в части (2).

Согласно части (4) ст. 78 этого закона Финансовому инспектированию могут подвергаться:

a) бюджетные органы/учреждения;

b) государственные/муниципальные предприятия, коммерческие общества, в уставном капитале которых доля государства составляет не менее 25 %, а также их аффинированные лица;

c) иные физические и юридические лица, которые управляют/пользуются финансовыми ресурсами и/или имуществом, полученными от субъектов, указанных в пунктах a) и b).

[1] Официальный монитор РМ № 237-240 от 31.12.2008 г.
[2] Официальный монитор РМ № 248-253 от 19.12.2003 г.
[3] Официальный монитор РМ № 223-230 от 09.08.2014 г.

Аудит может проводиться по инициативе по инициативе акционеров (участников), руководства аудитируемого субъекта, инвесторов, кредиторов, государственных органов, судебной инстанции.

В процессе проведения ревизии (проверки) проверяющие изучают первичные документы, истребуют письменные объяснения от материально- ответственных и должностных лиц проверяемой организации, проверяют наличие денежных средств и товарно-материальных ценностей.

В случае необходимости проверяющие могут привлекать к участию в ревизии (проверке) специалистов и экспертов для дачи заключений по возникающим в процессе проверки вопросам.

После завершения ревизии (проверки) составляется акт ревизии (проверки), который подписывается проверяющими, а также руководителем и главным бухгалтером проверяемой организации.

Один экземпляр акта ревизии (проверки) вручается руководителю проверяемой организации, который в случае несогласия актом ревизии может представить свои письменные возражения, которые проверяющий должен рассмотреть.

Если в результате ревизии (проверки) выявлены нарушения, влекущие применение к проверяемой организации санкций (например, неуплата подоходного налога или налога на добавленную стоимость и т.п.), проверяющий принимает решение, постановление о применении к организации санкций.

Это решение (постановление) может быть обжаловано в соответствии с законом РМ «Об административном суде».[1]

Согласно части (3) ст. 24 закона РМ «Об административном суде» при рассмотрении в административном суде искового заявления об аннулировании обжалуемого административного акта представление доказательств вменяется в обязанность ответчика, а при рассмотрении требования о возмещении причиненного ущерба - в обязанность обеих сторон.

Этой норме противоречит часть (3) ст. 267 НК РМ, согласно которой обязанность доказывания ошибочности решения, вынесенного налоговым органом, возлагается на лицо, подавшее жалобу.

Вывод. Считаем, что часть (3) ст. 267 НК РМ следует отменить как противоречащую части (3) ст. 24 закона РМ «Об административном суде», т.к. закон должен закреплять презумпцию невиновности лица, привлекаемого к ответственности.

Библиография:

1. Большой юридический словарь, под ред. Сухарева А.Я., Крутских В.Е., Москва, 2004 г., стр. 659
2. Каиряк И.Н. Финансовое право. Кишинев, 2008 г., стр. 155
3. Парыгина В.А., Тедеев А.А. Финансовое право: Учебник. Москва, 2006 г., стр. 60
4. Официальный монитор РМ № 32-35 от 09.03.2007 г.
5. Официальный монитор РМ № 32-35 от 09.03.2007 г.
6. Официальный монитор РМ № 90-93 от 29.06.2007 г.
7. Парыгина В.А., Тедеев А.А. Финансовое право: Учебник, Москва, 2006 г., стр. 64-65
8. Официальный монитор РМ. Специальный выпуск от 08.02.2007 г.

[1] Официальный монитор РМ. Специальный выпуск от 03.10.2006 г.

9. Кобзева Т.А. Зарубежный опыт управления финансовой системой и возможности его использования в Украине, на примере Германии и Франции. Международный журнал «Верховенство права», № 3, 2016 г., стр. 174
10. Официальный монитор РМ № 223-230 от 08.08.2014 г.
11. Официальный монитор РМ № 237-240 от 31.12.2008 г.
12. Официальный монитор РМ № 248-253 от 19.12.2003 г.
13. Официальный монитор РМ № 223-230 от 09.08.2014 г.
14. Официальный монитор РМ. Специальный выпуск от 03.10.2006 г.