Кузнецов Алексей Юрьевич. Развитие налогового контроля в системе налогового администрирования в России : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Саратов, 2005 187 с. РГБ ОД, 61:05-8/3086

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. Содержание налогового контроля в условиях административной реформы налоговых органов в России 12

1.1. Сущность и место контроля в системе налогового администрирования 12

1.2. Формы и методы организации налогового контроля 30

1.3. Налоговые риски как объект налогового контроля 50

ГЛАВА 2. Приоритеты развития налогового контроля на современном этапе 60

2.1. Правовые основы организации налогового контроля, определения налоговых правонарушений и ответственности за их совершение 60

2.2. Методологические подходы к организации налоговых проверок на современном этапе 81

2.3. Проблемы обеспечения налоговой безопасности 94

ГЛАВА 3. Направления повышения эффективности налогового контроля

3.1. Совершенствование налогового контроля в рамках модернизации налоговых органов 106

3.2. Усиление ответственности за налоговые правонарушения 135

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 163

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК 171

ПРИЛОЖЕНИЯ 181

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Важнейшей функцией государства и его институциональных структур является контроль. В условиях рынка ведущая роль в общей системе государственного контроля принадлежит налоговому контролю, поскольку налоги и их система являются основными фискальными и регулирующими инструментами современной рыночной экономики.

Государственное управление налоговыми отношениями осуществляется в рамках системы налогового администрирования, включающей в себя налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль. При этом налоговый контроль составляет центральное звено в системе налогового администрирования, поскольку направлен на решение как фискальных, так и регулирующих задач, выступает в качестве ее наиболее активной, мобильной и результативной подсистемы.

Однако до сих пор в современной России налоговый контроль узко ориентирован, прежде всего, на выявление отдельных налоговых правонарушений и привлечение недобросовестных налогоплательщиков к налоговой ответственности. Он не превратился в эффективный инструмент государственного управления экономикой и налогового администрирования. Субъекты налогового контроля не обеспечивают в должной мере полное выполнение налогами своих фискальной и регулирующей функций. По различным оценкам, в российской экономике от 25 до 40 процентов ВВП создается в теневом секторе экономики, подавляющая часть которого не охватывается налогами. По данным Минфина России, из-за сокрытия доходов и объектов налогообложения в консолидированный бюджет страны недопоступает ежегодно от 30 до 50 процентов налогов.1 Несмотря на профицит федерального бюджета, катастрофически не хватает средств для

реструктуризации экономики, государственной поддержки сельского хозяйства и малоимущих слоев населения и финансирование других общественных нужд.

Решение стратегической задачи удвоения ВВП, существенный рост на этой основе материального благосостояния и социальных стандартов жизни граждан России предъявляют новые требования к содержанию и качеству налогового контроля, вызывают необходимость усиления его роли в системе государственного регулирования и налогового администрирования. Налоговый контроль должен обеспечивать эффективное выполнение не только фискальной, но и регулирующей функции налоговой системы, выступать своеобразным индикатором функционирования налоговой системы, информирующей о необходимости изменения структуры, элементов, задач, механизмов исчисления и уплаты налогов и т.д.

Все это говорит об актуальности темы диссертационного исследования и необходимости принятия кардинальных мер по совершенствованию системы государственного налогового контроля в системе налогового администрирования.

Степень разработанности проблемы. В трудах ученых и практиков достаточно широко обсуждаются проблемы функционирования современной налоговой системы. Существенный вклад в разработку теории налогообложения, функционирования налоговой системы и системы налогового администрирования внесли, Брызгалин А.В., Барулин С. В., Евстигнеев Е.Н., Карасев М.Н., Карп М.В., Кашин В.А., Князев В.Г., Лапин В.Н., Романовский М. В., Русакова И. Г., Пансков В.Г., Пепеляев С.Г., Черник Д.Г., Юткина Т.Ф.

Разработке проблем организации и совершенствования государственного налогового контроля посвятили свои исследования и внесли значительный вклад такие российские ученые как: Дадашев А.З., Бакаев А.С., Кучеров И.И., Макрушин А.В., Павлова Л.П., Сашичев В.В., Шаталов СВ. Щербинин А.Т. и другие.

Вместе с тем, следует отметить, что многие вопросы функционирования государственного налогового контроля исследованы недостаточно. В частности, требуют переосмысления теоретические вопросы содержания налогового контроля с позиций теории рисков, предстоит обосновать перспективы и приоритеты развития налогового контроля в условиях проводимой административной реформы налоговых органов, разработать механизмы организации и проведения налоговых проверок в новых условиях автоматизации процесса предоставления отчетности и организации аналитической работы с использованием косвенной информации при определении налогооблагаемой базы. Не определены достаточно четко принципы организации налогового контроля, позволяющие достичь желаемого результата от его проведения. Много вопросов остается в области теории и практики налоговых правонарушений и применения действенных мер финансовой ответственности, позволяющих значительно сократить количество недобросовестных налогоплательщиков. Недостаточное внимание уделяется такому приоритетному направлению совершенствования налогового контроля, как упорядочение взаимодействия налоговых органов с другими контролирующими ведомствами.

Таким образом, актуальность проблемы развития налогового контроля и недостаточная степень её научной разработанности обусловили выбор темы диссертации, определили цель и задачи исследования.

Цель и задачи диссертационного исследования. Цель диссертации состоит в разработке эффективной системы налогового контроля в условиях реформы системы налогового администрирования на основе разработки адекватных теоретических и методологических подходов, конкретных рекомендаций и механизмов в области организации налогового контроля, развития контрольных технологий и усиления мер ответственности за налоговые правонарушения.

В соответствии с целью исследования, в диссертационной работе поставлены следующие задачи:

- уточнить сущность и место налогового контроля в системе налогового администрирования, а также формы и методы налогового контроля в условиях административного реформирования налоговой системы;

- обосновать методологические подходы к определению объектов налогового контроля, являющихся зонами повышенных налоговых рисков;

- уточнить правовые основы организации налогового контроля, определения налоговых правонарушений и ответственности за их совершение;

- определить методологические подходы, приоритеты и пути совершенствования организации налоговых проверок;

- сформировать основные направления обеспечения налоговой безопасности хозяйствующих субъектов;

- разработать механизмы совершенствования налогового контроля в рамках модернизации налоговых органов и реформирования системы налогового администрирования;

- разработать комплекс мер по упорядочению и усилению ответственности за налоговые правонарушения.

Предметом исследования в диссертации являются денежные отношения, которые возникают между государством и налогоплательщиками в процессе уплаты и внесения в бюджет причитающихся налогов в определенных законом размерах и в установленные сроки, проведения налоговых контрольных процедур и применения мер ответственности за налоговые правонарушения.

Объектом исследования выступает практика организации налогового контроля за соблюдением юридическими и физическими лицами налогового законодательства и применения мер ответственности за налоговые правонарушения.

Теоретической и методологической базой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых, посвященные теории налогов и налоговой системы, проблемам организации и совершенствования налогового контроля, а также тематические публикации в периодической печати, материалы научных конференций и семинаров, законодательные и нормативно-правовые акты, регулирующие различные аспекты организации государственного налогового контроля.

Информационной базой исследования послужили статистические данные Госкомстата РФ, материалы и отчетность Министерства по налогам и сборам РФ (Федеральной налоговой службы), Управления Министерства по налогам и сборам (ФНС) РФ по Саратовской области, законодательные и нормативные акты, материалы, опубликованные в периодической печати, собственные расчеты автора.

Научная новизна диссертационной работы заключается в следующих положениях:

- уточнено содержание государственного налогового контроля в системе налоговых отношений с двух методологических позиций: с широкой, как функциональной подсистемы в структуре налогового администрирования, от которой зависит эффективность всей налоговой системы; с узкой, как составной части финансового контроля и элемента налогового механизма, представляющего собой деятельность органов государственной власти и управления, направленную на реализацию и надлежащее исполнение налогового законодательства;

- обобщены, систематизированы и уточнены формы налогового контроля (учет налогоплательщиков, налоговые проверки) и его методы (совокупность разнообразных способов и приемов, основанных на получении объяснений налогоплательщиков, проверке данных учета и отчетности, осмотре помещений, привлечении специалистов, экспертизе, создании налоговых постов и др.), что позволило дать развернутую классификацию налогового контроля (по формам, методам, видам) и современную интерпретацию предварительного, текущего и последующего контроля;

- определена взаимосвязь понятий налоговой безопасности, налоговых рисков, минимизации налогов и налогового планирования

налогоплательщиков, раскрыто содержание налоговых рисков как объекта особого контроля со стороны налоговых органов и дана развернутая классификация этих рисков по группам (риски налогового контроля, риски усиления налогового бремени, риски уголовного преследования налогового характера), а также в зависимости от методов оценки, степени риска, распределения во времени, особенностей учета и возможности минимизации негативных последствий;

- предложено и обосновано внедрение автоматизированной системы мониторинга налоговых рисков, основанной на группировке налогоплательщиков на три категории: законопослушные (добросовестные), допускающие отдельные правонарушения (требующие дополнительного внимания), умышленно уклоняющиеся от уплаты налогов (злостные правонарушители);

- в развитие организационно-правовых основ налогового контроля обобщены, систематизированы и уточнены предпосылки, причины, факторы и условия уклонения и обхода налогов в нарушение налогового законодательства, признаки и элементы состава налоговых правонарушений, а также признаки налогового преступления (общественная опасность, уголовная противоправность, виновность, наказуемость деяния);

- предложены авторские организационно-методологические подходы и механизмы повышения результативности налоговых проверок: расширение традиционного состава объектов налоговых проверок; повышение значимости камеральных налоговых проверок путем их полной автоматизации и перехода на двухэтапный (аналитика и собственно контроль) порядок проведения, предполагающий, в частности, освобождение инспектора-камералыцика от несвойственных ему побочных функций, составление актов проверки и вынесение решений о привлечении к ответственности; переход на порядок автоматизированного отбора налогоплательщиков для выездных проверок на основе анализа отклонений фактических налоговых платежей от потенциальных налоговых обязательств,

внедрение в процедуры выездных проверок автоматизированных систем их сопровождения; создание фонда материального стимулирования работников налоговых органов за счет отчислений от дополнительно начисленных налоговых санкций;

- в целях обеспечения налоговой безопасности предложен комплекс мер и механизмов, направленных на ужесточение налогового контроля за рекламодателями, крупнейшими экспортерами и импортерами, а также за доходами, полученными незаконным и преступным путем (с последующим налогообложением легализованных доходов);

- определены пути совершенствования налогового контроля в рамках модернизации налоговых органов, в частности: создание при Управлениях ФНС РФ региональных институтов, осуществляющих подготовку кадров, разработку законодательной и нормативно-правовой базы, консультирование налогоплательщиков; переход на «бесконтактный» метод приема отчетности и принцип «самоначисления» во взаимоотношениях инспектора-камералыцика и налогоплательщика; создание Центра автоматизированной обработки данных (деклараций, счетов-фактур, других документов) для информационного обеспечения налоговых органов, их взаимодействия с вышестоящей организацией, таможенными органами, казначейством и другими госструктурами, для ведения единого реестра налогоплательщиков;

- предложены и обоснованы меры по повышению эффективности системы ответственности за налоговые правонарушения и преступления, в том числе: отказ от практики установления штрафов за налоговые правонарушения в твердых суммах и процентах и переход к их установлению в кратных размерах к МРОТ с правом налоговых органов уменьшать или увеличивать величину штрафа при наличии смягчающих или отягощающих обстоятельств; существенное повышение штрафов по тем налоговым правонарушениям, допускать которые экономически выгодно налогоплательщикам; увеличение в два раза штрафных санкций за грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения; усиление ответственности за налоговые преступления.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования.

Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в обобщении, уточнении и развитии теоретических и методологических основ налогового контроля в условиях реформирования системы налогового администрирования, в новом теоретическом осмыслении сущности и места налогового контроля в системе налоговых отношений и налогового администрирования, форм и методов налогового контроля, в развитии теории рисков и экономической безопасности применительно к налоговому контролю.

Практическая значимость диссертации заключается в разработке методологических подходов, механизмов и рекомендаций по созданию эффективной системы налогового контроля и организации налоговых проверок, в том числе на основе автоматизации контрольных процедур и технологий. Практически значимы и своевременны меры в области реформирования самих контролирующих налоговых органов и упорядочения системы ответственности за налоговые правонарушения.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения диссертационного исследования и его результаты докладывались и обсуждались на научно-практических конференциях, проводившихся в Поволжской академии государственной службы им. П.А. Столыпина (2004 -2005 г.г.), в Саратовском государственном социально-экономическом университете (2004 - 2005 гг.). Отдельные практические результаты исследования внедрены в деятельность Управления Федеральной налоговой службы РФ по Саратовской области, что подтверждено соответствующей справкой. Теоретические положения диссертации используются в учебном процессе на кафедре финансов Саратовского государственного социально-экономического университета по дисциплинам «Налоги и налогообложение»,

«Налоговый контроль», «Налоги с организаций», что подтверждается справкой о внедрении в учебный процесс.

Основные положения диссертации опубликованы в 4 научных работах общим объемом 9,1 п.л., в том числе авторских - 5,0 п.л.

Объем и структура работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, включающих в себя восемь параграфов, заключения, списка использованной литературы и приложений. В диссертации автором использовано 8 рисунков и 10 таблиц.

## Сущность и место контроля в системе налогового администрирования

В условиях рынка государство должно создать эффективную и целостную систему инструментов, которая позволит воздействовать не только на отдельно взятые элементы хозяйствования, но и на весь воспроизводственный процесс.

Неподготовленность государственной власти к выполнению этих функций может привести к негативным последствиям, которые уже имели место в начале 90-х годов. В этот период времени российская экономика столкнулась с системным кризисом, при котором высокая инфляция, спад производства и падение жизненного уровня явились следствием разрушения прежних экономических институтов и непродуманности государственной политики. В связи с чем, ряд отраслей экономики были не готовы к переходу к новым условиям хозяйствования. Если взять, к примеру, промышленные предприятия, имеющие стабильное финансирование в период административно-командной системы в России, то после проведения приватизации они оказались в тяжелых условиях, когда коммерческие банки были еще не способны предоставлять кредиты производству, а фондовый рынок, позволяющий привлечь средства посредством продажи акций, только зарождался. Таких примеров можно привести множество и все они свидетельствуют о необходимости определения инструментов способных обеспечить регулирование деятельности всех секторов экономики, тем самым, способствуя экономическому росту.

Исправить эти дисбалансы при помощи только рыночного механизма практически невозможно, более того, именно рыночный механизм их еще больше усугубляет. Система перемещения ресурсов, основанная на ценовых сигналах, направляет миграционные потоки труда и капитала из неблагополучных мест в более привлекательные без малейшего потока факторов в обратном направлении. Эмиграция и безработица приводят к снижению доходов населения этих мест, вследствие чего мультипликационный эффект сокращения потребительских и инвестиционных расходов еще сильнее бьет по наиболее слабым звеньям экономической системы.2

В таких случаях государство должно управлять этими процессами, а не выступать с позиции наблюдателя. Для решения этих проблем государство может использовать различные механизмы экономической политики как на макроуровне, так и на микроуровне. Применение которых, прежде всего, должно быть нацелено на обеспечение устойчивого экономического развития, стабильность цен и денег, уравновешенность платежного баланса и высокую занятость населения.

Государство для устранения этих проблем использует такие функции, как регулирующая, перераспределительная, социальная и контрольная.

Регулирующая функция государства в сфере экономики проявляется в ценовом, кредитно-денежном и финансовом механизме, который выступает в качестве средства взаимодействия объекта и субъекта системы государственного регулирования экономики.

Перераспределительная функция государства выполняется посредством перераспределения созданного национального дохода между производителями и потребителями. Для реализации этой функции решающую роль в федеративном государстве играет распределение полномочий и предметов ведения между федерацией и ее субъектами в социально-экономической сфере. Механизмом такого распределения выступает налоговая и бюджетная системы.

## Правовые основы организации налогового контроля, определения налоговых правонарушений и ответственности за их совершение

До сих пор ни в экономической литературе, ни в налоговом законодательстве не дано четкого разделения понятий оптимизации налогов плательщиками (корпоративное налоговое планирование) и уклонения от налогов, влекущее за собой налоговую и уголовную ответственность за незаконный обход налогов. Решение этого вопроса необходимо для построения эффективной, а не убыточной фискальной системы налогового контроля.

Как нами уже отмечалось в первой главе, целью налоговой оптимизации должна быть не минимизация (снижение) налогов, а увеличение доходов предприятия после уплаты налогов. Причиной этого служит тот факт, что если минимизация налогов произведена некорректно, то штрафы многократно превысят планируемый эффект от подобной «минимизации».

Уклонение же от налогов связано с незаконными действиями (бездействиями) плательщиков: несвоевременной уплатой налогов, сокрытием доходов, незаконным использованием налоговых льгот, непредставлением в налоговый орган документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, и т.д. То есть под уклонением от налогов понимается уменьшение налоговых обязательств незаконными способами.

Обход налогов - это действия (бездействия) юридических и физических лиц по уменьшению налоговых обязательств, при которых они выводят себя из категории плательщиков того или иного налога по следующим причинам: его деятельность по закону не подлежит налогообложению; полученные доходы и другие объекты по закону не облагаются налогами; нежелание регистрироваться в налоговых органах и т.д. То есть способы обхода налогов можно разделить на две группы: законные и незаконные. Законный обход может быть связан с использованием установленных налоговых льгот режимов, с неточным, двусмысленным и неконкретным изложением отдельных положений законов и налогах, их несогласованностью между собой, с другими неналоговыми законами и нормативными актами Министерства по налогам и сборам РФ. Например, действующий с 1996 г. Федеральный закон «Об образовании» (от 13.01.90 № 12-ФЗ), предполагающий освобождение учебных заведений от уплаты налогов с небюджетных доходов, противоречит сейчас 25 главе Налогового кодекса, в которой для образовательных учреждений не предусмотрено никаких льгот по налогу на прибыль (доход). Соответственно решение налогоплательщика и налогового органа будет неоднозначно, но законно с общих позиций. Незаконный обход налогов предполагает использование запрещенных способов уменьшения налоговых платежей или их неуплату вовсе, например, уклонение от регистрации в налоговом органе, уклонение от подачи налоговой декларации и от ведения учета и т.п.

Уклонение от налогов вместе с незаконным обходом налогов составляют основную часть налоговых правонарушений, за допущение которых на налогоплательщиков накладываются наиболее существенные штрафные санкции.

В отличие от названных незаконных действий (бездействий), налоговое планирование юридических и физических лиц направлено на законные действия налогоплательщиков, то есть на законный обход налогов и использование всех установленных налоговых льгот или применение специальных приемов уменьшения налоговых обязательств плательщиками законными способами без оснований для наложения штрафных санкций. Целью налогового планирования является законная минимизация налогового бремени плательщиком. К сожалению, несмотря на принципиальность проблемы, в Налоговом кодексе РФ отсутствует четкое определение понятия уклонения от налога и вообще не зафиксированы понятия «обход налога» и «налоговое планирование», как важнейшее право налогоплательщика, а также пределы, в рамках которых налоговое планирование переходит в налоговые правонарушения.

Обход налогов более сложное и противоречивое понятие по сравнению с уклонением от них. Поэтому для того, чтобы четко представлять себе экономические границы между налоговыми правонарушениями и налоговым планированием предприятий, остановимся на факторах, определяющих возможность обхода налогов:

- объект налогообложения (освобождение от налогов отдельных его видов);

- субъект налога (полное или частичное освобождение от некоторых налогов отдельных категорий налогоплательщиков);

- метод налогообложения, способ исчисления и уплаты налога (например, прогрессивное обложение доходов до достижения их определенного уровня при сложной прогрессии выгоднее пропорционального);

- методы учета объекта налогообложения (например, учет материально-производственных запасов методом ФИФО позволяет показать в финансовой отчетности меньшую сумму прибыли для налогообложения, чем при методах ЛИФО и по средневзвешенной себестоимости);

- источники получения доходов по видам деятельности (например, доходы от ценных бумаг, от долевого участия и других предприятиях и т.д. облагаются по более низким ставкам по сравнению с другими видами доходов);

- места вложения доходов и капиталов («налоговые убежища, оазисы, гавани», оффшорные зоны и т.д., где действуют режимы льготного налогообложения или благоприятствования);

- режим налогообложения одного и того же объекта в разных странах и их регионах (разные ставки налога, разные налоговые льготы и т.д.), а также наличие или отсутствие международных договоров между странами избежания двойного налогообложения54.

Любые другие способы, пути и методы уменьшения налогов плательщиками, выходящие за рамки законного использования перечисленных особенностей налогообложения (налогового планирования), представляют собой, как правило, налоговые правонарушения, за допущение которых на плательщика накладываются соответствующие штрафные санкции.

## Совершенствование налогового контроля в рамках модернизации налоговых органов

В результате институциональных изменений, произошедших в Российской Федерации в последние годы, чрезвычайно актуальной стала задача развития налогового администрирования.

Сложившаяся в настоящее время налоговая система, направленная, прежде всего, на учет и контроль налогоплательщиков по отдельным видам налогов, ограничивает возможности налоговых органов при осуществлении контроля за деятельностью налогоплательщиков, а также не в полной мере обеспечивает ведение мониторинга и оценки их финансового состояния. Если же говорить о системе налогового администрирования, то в том виде, в каком она сейчас существует, пока не в полной мере позволяет упреждать и выявлять различные схемы ухода от налогообложения, а также решать ряд других тактических и стратегических задач.

Представляется также, что ориентация налогового контроля на доначисления и выполнение условия о необходимости проверять каждого налогоплательщика раз в два года искажает общую картину эффективности функционирования налоговых органов и затрудняет перераспределение трудовых и материально-технических ресурсов для выполнения комплекса работ по контролю за поступлением налоговых платежей.

Все это еще раз доказывает, что настало время принимать необходимые меры по созданию эффективной, справедливой и выгодной системы налогового администрирования. В рамках налогового администрирования особое значение уделяется контрольной работе, и потому к ней предъявляются особые требования. Основой этой работы является формирование у налогоплательщиков понимания неотвратимости выявления нарушения и взыскания в бюджет полной суммы причитающихся к уплате налогов. Поэтому важной задачей остается эффективный выбор объектов налогового аудита и повышение качества проводимых налоговых проверок, разъяснительная работа по повышению налоговой дисциплины и ответственности.

К сожалению, до сих пор ликвидированы далеко не все существующие схемы уклонения от уплаты налогов. Поэтому перед налоговиками стоит задача не только выявлять факты сокрытия доходов и ухода от налогообложения, но и пытаться идти на шаг вперед, посредством совершенствования нормативно-правовой базы, оперативно перекрывая возможные каналы возникновения налоговых нарушений.

Не следует забывать, что устойчивого улучшения собираемости налогов нельзя добиться и без целенаправленных усилий государства по формированию налоговой культуры. Прискорбно сознавать, что общественное мнение до сих пор достаточно терпимо относится к уклонению от уплаты налогов. Складывается негативный стереотип поведения налогоплательщика, разрушающий сами основы государства.70

В связи с этим автор считает, что настало время принимать решительные меры по формированию у налогоплательщиков и граждан понимания того, что уплата налогов - это не наказание, а выгодное для всех вложение финансовых средств в свое государство, которое в конечном счете не только позволит вернуть налогоплательщикам уплаченные налоги и сборы в виде конкретных социальных благ и гарантий, но и создать основу стабильности и процветания общества. Несомненно, для того чтобы эта цель стала реальной и достижимой, государству необходимо проводить социально ориентированную налоговую политику, а не только решающую в основном фискальные задачи.