Берсенева Людмила Петровна. Контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2002 224 c. РГБ ОД, 61:02-8/2492-6

**Содержание к диссертации**

Введение

1. Глава I. Организация контрольной работы налоговых органов 11

1.1 Понятие, структура и задачи налогового контроля 11

1.2 Основные методы контрольной работы налоговых органов 27

1.3 Зарубежный опыт организации контроля налоговых органов 42

1.4 Проблемы совершенствования налогового контроля 55

2. Глава II. Анализ эффективности контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов (на примере Ханты-Мансийского автономного округа) 75

2.1 Динамика и структура налоговых поступлений и задолженности по налогам и сборам 75

2.2 Анализ эффективности контроля за полным и своевременным поступлением налогов и сборов 86

2.3 Арбитражная практика решения налоговых споров 96

3. Глава III. Основные направления повышения эффективности налогового контроля в Российской Федерации 105

3.1 Реорганизация налоговых органов и её влияние на эффективность контрольной работы 105

3.2 Совершенствование методов налогового контроля

за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты

налогов и сборов и оценка эффективности контрольной работы 113

3.3 Система информирования и консультирования налогоплательщиков и

пути её развития 130

Заключение 142

Список используемой литературы 150

Приложения 167

**Введение к работе**

Высокая значимость налоговых поступлений в формировании финансовых ресурсов государства определяет особую роль государственного налогового контроля. Вместе с тем задолженность по налоговым платежам юридических и физических лиц составила на начало 2002 года около 30% общего объема налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации. Свыше 44% налогоплательщиков, состоящих на учете в налоговых органах, не предоставили налоговую отчетность за 2001 год. Неопределенности и несоответствия в налоговом законодательстве способствуют созданию многочисленных схем ухода от уплаты налогов, наиболее массовыми из них являются возмещение НДС, «зависшие платежи» в «проблемных» банках, преднамеренное банкротство организаций и др.

В то же время эффективность выездных налоговых проверок налогоплательщиков невысока: практически каждая вторая из них заканчивается безрезультатно, что свидетельствует о необходимости совершенствования методологии, методики и организации налогового контроля с учетом особенностей формирования налоговой базы субъектов Российской Федерации.

Прежде всего требует разработки методология проведения камеральных проверок с целью отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок и прогнозирования потенциальных сумм доначислений. Качественного совершенствования требует методика выездных налоговых проверок, начиная с выбора объекта проверки до оформления и реализации её результатов. Для повышения результативности контрольной работы налоговых органов требуется разработка эффективных методов ведения налоговых проверок с целью выявления типичных схем ухода от налогообложения и сокрытия налоговой базы с учетом организационных и отраслевых особенностей налогоплательщиков.

Отсутствие законодательно утвержденного регламента обмена информацией налоговых органов с органами налоговой полиции снижает результаты налогового контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов.

Важным фактором, влияющим на правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты налогов и сборов, является совершенствование методов контрольной работы, направленных на повышение налоговой грамотности и информированности налогоплательщиков и на предупреждение налоговых правонарушений.

Актуальность выбранной темы исследования подтверждается также принятой Постановлением Правительства Российской Федерации № 888 от 21 декабря 2001 года Федеральной целевой программой «Развитие налоговых органов (2002-2004 годы)», одной из главных задач которой является совершенствование налогового контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Степень научной разработанности проблемы.

Исследование основывается на теоретических, методических и практических разработках концепций совершенствования налогового контроля, выполненных отечественными учеными и практиками; на информационных материалах и статьях, опубликованных в периодической печати по вопросам организации налогового контроля в зарубежных странах.

Проблема совершенствования налогового контроля охватывает множество аспектов, затрагивая законодательные основы нескольких отраслей права: вопросов методики и технологии осуществления контроля, практики применения законодательства о налогах и сборах, взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков, межведомственного взаимодействия с другими контролирующими органами и др.

В процессе исследования были изучены труды ученых, являющихся основоположниками теории налогообложения, таких как: А. Смит, Д. Рикардо, У. Петти, Н. Тургенев и другие. Изучены и проанализированы работы современных ведущих ученых и практиков, внесших значительный вклад в исследование проблем налогового контроля и налогообложения в Российской Федерации, а именно:

Банхаевой Ф.К., Брызгалина А.В., Гончаренко Л.И., Горского И.В., Гусева В.В., Дадашева А.З., Ефимова А.В., Князева В.Г., Курочкина В.В., Кучерова И.И, Осетровой Н.И., Павловой Л.П., Панскова В.Г., Паскачева А.Б., Пепеляева С.Г., Починка А.П., Пушкаревой В.М., Романовского М.В., Черника Д.Г., Шаталова С.Д., Щербинина А.Т., Юткиной Т.Ф. и других.

Однако несмотря на значительное количество опубликованных работ современных ученых и специалистов, посвященных проблеме совершенствования налогового контроля, требует дополнительного теоретического исследования его понятийный аппарат. В настоящее время в законодательных актах и научной литературе отсутствует единое определение понятия «налоговый контроль», не систематизированы его обязательные элементы, нет четкости в формулировках, раскрывающих содержание налогового контроля. Проблема заключается в том, что понятие «налоговый контроль» включает в себя комплекс взаимосвязанных экономических и юридических значений и требует более детального рассмотрения, исходя из целей и задач налоговых органов.

Недостаточная разработанность теоретических и практических проблем налогового контроля определила выбор темы исследования, а также его цели и задачи.

Цель и задачи диссертационной работы.

Цель диссертации заключается в разработке научно обоснованных предложений по дальнейшему совершенствованию методологии и организации налогового контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов и основных направлений их реализации на региональном уровне.

Для достижения цели исследования были поставлены следующие задачи:

- на основе изучения, систематизации и обобщения, имеющихся в данной области научных исследований и практики, уточнить определение налогового контроля;

- обобщить и проанализировать зарубежный опыт организации контроля

налоговых органов и возможность его использования в Российской Федерации;

- проанализировать нормативную и методологическую базу осуществления налогового контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов;

- разработать функциональную модель налогового контроля, учитывающую особенности территориального уровня и основанную на взаимозависимости целей и задач налоговых органов с формами и методами контрольной работы;

- провести комплексный анализ и оценку эффективности результатов налогового контроля в условиях действия Налогового кодекса Российской Федерации;

- разработать методические рекомендации по проведению камеральных и выездных налоговых проверок, повышающие их эффективность;

- разработать и научно обосновать предложения по совершенствованию организации и методов контрольной работы налоговых органов и определить критерии оценки ее эффективности.

Предмет и объект исследования.

Объектом исследования является контрольная деятельность налоговых органов за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов.

Предметом исследования является методология контроля налоговых органов за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов.

Теоретические и методологические основы исследования.

В процессе работы использовались общенаучные и специальные методы: диалектический подход, принципы исторического, логического и системного анализа и синтеза, сравнительного и статистического анализа.

Нормативно-правовую основу диссертации составили законы и нормативные акты Российской Федерации по налоговому законодательству, Постановления Правительства Российской Федерации, Указы Президента Российской Федерации, законодательные и нормативные акты Ханты-Мансийского автономного округа, инструкции, письма, разъяснения Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, приказы и заключенные соглашения с органами Федеральной службы налоговой полиции Российской Федерации, приказы Министерства финансов Российской Федерации.

Фактологическую и информационную базу исследования составили данные Госкомстата РФ; материалы МНС РФ, Управления МНС РФ по ХМАО, а также других региональных налоговых органов РФ; материалы Департамента финансов и налоговой политики ХМАО; аналитические обзоры, монографии и статьи отечественных ученых и специалистов в периодических изданиях; авторские разработки и расчеты за период с 1993 по 2001 годы.

Диссертация выполнена в соответствии с пунктом 2.9 Паспорта специальности 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит: «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы».

Научная новизна результатов исследования состоит в следующем:

- на основе обобщения и систематизации имеющихся в данной области научных исследований и практики, уточнено определение налогового контроля и предложена его внутренняя структура, позволяющая обосновать цели и задачи налоговых органов;

- в отличие от фискальной направленности методов налогового контроля в РФ, показана эффективность и обоснована целесообразность внедрения в практику отдельных форм и методов контрольной работы зарубежных стран, а именно: информирования, обучения и консалтингового обслуживания налогоплательщиков;

- выявлены факторы, оказывающие негативное влияние на результаты контрольной деятельности налоговых органов и проведена их систематизация;

- обоснованы и внесены предложения по повышению эффективности налогового контроля на основе:

• изменения действующей системы регистрации юридических лиц и совершенствования учета налогоплательщиков;

• ограничения количества расчетных (текущих) счетов налогоплательщиков, имеющих задолженность по налогам и сборам;

• изменения порядка распределения денежных средств, взысканных судебными приставами-исполнителями с налогоплательщика в процессе исполнительного производства путем их первоочередного направления на погашение задолженности по уплате налогов и сборов;

• разработки и введения функций налоговых органов в области камерального анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика;

• постоянного информирования налогоплательщиков о направлениях и результатах использования налоговых поступлений в бюджеты всех уровней для повышения мотивации налогоплательщиков к полной и своевременной уплате налогов и сборов;

- разработана и теоретически обоснована функциональная модель контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов на территориальном уровне, определяющая взаимозависимость целей и задач налоговых органов с формами и методами контрольной работы;

- в отличие от существующей точки зрения в специальной литературе установлено, что в условиях действующего законодательства камеральные проверки являются основным результативным методом налогового контроля;

- разработана методика проведения комплексной выездной налоговой проверки организаций, раскрывающая технологию и содержание всех её этапов с описанием конкретных методов и приемов проверки;

- обоснована необходимость и разработано методическое обеспечение системы налогового консультирования и информирования налогоплательщиков;

- разработаны критерии и методы оценки эффективности контрольной деятельности налоговых органов на территориальном уровне.

Практическая значимость.

Основные положения, выводы и рекомендации научного исследования, связанные с разработкой и обоснованием предложений по совершенствованию организации и методов налогового контроля, ориентированы на широкое использование в практической деятельности налоговых органов, а также в образовательном процессе. Непосредственную значимость имеют следующие разработки:

- функциональная модель осуществления контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов на территориальном уровне;

- методические рекомендации осуществления постоянного мониторинга финансово-хозяйственной деятельности и отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок;

- технология проведения комплексной выездной налоговой проверки организаций;

- методика проведения анализа и оценки эффективности контрольной деятельности налоговых органов;

- методическое обеспечение системы информирования и налогового консультирования налогоплательщиков.

Представленные в диссертации положения, выводы и рекомендации могут быть использованы Министерством РФ по налогам и сборам при подготовке изменений и дополнений к действующему законодательству с целью совершенствования контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов.

Апробация и внедрение результатов исследования.

Научные выводы, основные положения и рекомендации по дальнейшему совершенствованию налогового контроля докладывались диссертантом на Международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы региональной экономики: финансы, кредит, инвестиции», организованной

Тюменским государственным университетом в ноябре 2001 года, и на Российской научно-практической конференции «Налоговые системы и экономика региона», проходившей в Курганском государственном университете в феврале 2002 года.

Диссертация выполнена в рамках научно-исследовательских работ Финансовой академии при Правительстве РФ, проводимых в соответствии с Единым заказ -нарядом на тему: «Государственные финансы России и пути их оздоровления» (проект №1.2.96Ф).

Теоретические выводы и практические рекомендации, обоснованные в диссертации, используются в контрольной деятельности Управления МНС России по ХМАО, что подтверждено справкой о внедрении.

Материалы диссертации используются в учебном процессе при преподавании дисциплин: «Налоги и налогообложение», «Организация и методика проведения налоговых проверок», «Основы налогового администрирования», «Налоговые системы зарубежных стран» - в Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации, а также в создании учебно-методического обеспечения образовательных программ по специальностям: «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит» в Югорском государственном университете.

Публикации. По теме диссертации опубликовано 11 работ общим объемом 5,35 п.л., в том числе авторский объем 4,85 п.л.

Структура работы обусловлена целями и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений.

## Понятие, структура и задачи налогового контроля

Налоговые поступления являются основным доходным источником бюджетов всех уровней. Свыше 80% общего объема доходов консолидированного бюджета Российской Федерации формируется в настоящее время за счет налогов и сборов, взимаемых с юридических и физических лиц (см. Приложение №1).

Высокая значимость налогов в формировании денежных доходов государства определяет особую роль государственного налогового контроля в системе государственного финансового контроля как его неотъемлемой составной части. От других направлений государственного финансового контроля налоговый контроль отличается по своему содержанию, предмету контроля, формам и методам, составу контролирующих органов и объектов контроля. Кроме того, налоговый контроль имеет и свои специфические цели и задачи.

Контроль, в широком смысле слова, является формой управления и представляет собой систему наблюдения, сопоставления, проверки и анализа функционирования управляемого объекта с целью оценки обоснованности и эффективности принимаемых и принятых управленческих решений, выявления степени их реализации, наличия отклонений фактических результатов от заданных параметров.

Налоговый контроль является деятельностью особых контролирующих органов (субъектов контроля). В зависимости от субъектов, осуществляющих налоговый контроль, различают такие виды контроля как: государственный, ведомственный, внутрихозяйственный и независимый (аудиторский) налоговый контроль.

Внутрихозяйственный налоговый контроль осуществляется финансово-экономическими службами налогоплательщика. Направлением контроля является финансовая деятельность, правильность исчисления и полнота уплаты налогов, методы налогового планирования в организации.

Независимый налоговый контроль осуществляется специализированными аудиторскими фирмами и направлен на осуществление независимых проверок бухгалтерской отчетности, налоговых деклараций и других платежно-расчетных документов с целью выявления достоверности финансово-хозяйственной отчетности и соответствия совершенных субъектом хозяйственной деятельности операций существующему законодательству о налогах и сборах.

Внутриведомственный налоговый контроль является составной частью внутрихозяйственного контроля и представляет собой контроль вышестоящего органа по отношению к подведомственным организациям. Данный вид контроля осуществляется контрольно-ревизионными подразделениями министерств и ведомств внутри их поля деятельности.

В научной литературе государственный налоговый контроль определяется большинством авторов, как специальный способ обеспечения законности с применением мер государственного принуждения1.

Государственный налоговый контроль осуществляется органами государственной власти в соответствии с законодательно определенными полномочиями, задачами и функциями. В зависимости от принадлежности к уровню власти субъектов государственного налогового контроля выделяют следующие виды контроля:

контроль органов законодательной власти (Счетная палата, Комитеты и комиссии по бюджету, налогам, финансам Федерального собрания РФ, а также по субъектам РФ и муниципальным образованиям);

контроль органов исполнительной власти (Правительство РФ, Министерство РФ по налогам и сборам, Министерство финансов, Главное управление федерального казначейства, Государственный таможенный комитет, правоохранительные органы, территориальные органы исполнительной власти и органы исполнительной власти муниципальных образований);

## Динамика и структура налоговых поступлений и задолженности по налогам и сборам

Ханты-Мансийский автономный округ в последние годы устойчиво занимает второе место по общему объему поступлений налоговых платежей в консолидированный бюджет РФ после г. Москвы. Удельный вес налоговых поступлений по ХМАО в общем объеме налоговых поступлений консолидированного бюджета РФ составил в 1995 г. 5,5 %, в 1996 г. - 7,4 %, в 1997 г. - 7,9 %, в 1998 - 1999 гг. - 6,8 % и в 2000 г. - 9,7 %.

Динамика поступлений налоговых платежей в ХМАО была следующая: в 1993 г. в бюджетную систему РФ поступило 1580,1 млрд. руб., в 1994 г. - 4635,7 млрд. руб., в 1995 г. - 19347,3 млрд. руб., в 1996 г. - 34714,9 млрд. руб., в 1997 г. - 46658,6 млрд. руб., в 1998 г. - 30361,2 млн. руб. (с учетом деноминации), в 1999 г. - 68575,7 млн. руб., в 2000 г. - 151924,9 млн. руб., в 2001 г. - 175397 млн. руб.1 (см. приложение №10).

В 1999 г. и 2000 г. наблюдался устойчивый рост налоговых поступлений ежегодно в 2,2 раза, причем бюджетные назначения в 1999 г. по федеральному бюджету были выполнены на 132,5 %, по окружному - на 152,1 %, по местному - на 196,3 %. В 2000 г. доведенные бюджетные назначения в целом выполнены на 124,3 %, дополнительно мобилизовано 13,8 млрд. руб. (см. рисунок 2.1.1). В 2001 г. рост налоговых поступлений, по сравнению с 2000 годом, снизился до 1,2 раза. Задание по мобилизации в 2001 году в федеральный бюджет налогов и сборов, контролируемых налоговыми органами округа, выполнено на 107 %.

В часшоеш. на исполнение бюджетних назначений ока швае» влияние возмещение H j федерадьіїоіч) бюджеча с мм НДС но жепоргной продукции органі на цій м- же норі ерам. По данным палоювой о і че гноєні, в 2000 і. общая сумма произведенною возмещения еоешвшш 5.0 млрд. руб.. в юм числе возвращено на расчетные ечеіа налоюнлачельщнков 0.9 млрд. р б. По состоянию на 1.01,2001 і., невозмеїцеїшьш оеі ачок НДС но признанным налоговыми оріаиамп суммам, составил 2,2 млрд, руб»

В 2001 »од организациями-женоріерамп было заявлено к возмещению НДС на ОЄІЩІО сумм) 10,7 млрд. рублей, ноді иерждена правомерноечь применения лычпы на сумм} с ,7 млрд, р\блей. іа 2001 юд зачгено. с )чеіом осчаткон 2000 і ода. 11.0 млрд, рублен. »» юм числе зачіено в \ила»\ других надої ов 7.0 млрд, рублей, возврашено на расчетные счета оріанизашій- женорчеров 9.7 млрд. рублей,

Кроме гого. списаны с расчеіньїх ечеюн надо»онлачел» іников. но не зачислены на счета но чеч шшоювых доходов бюджеча и «зависли в проблемных банках» денежные средства на сумму более 6,5 млрд. руб. Данная сумма отражается в налоговой отчетности как недоимка, но пени на нее не начисляются и принудительному взысканию эта задолженность не подлежит.

Общая сумма задолженности по налоговым платежам в бюджеты всех уровней, включая задолженность по налоговым санкциям и пени, с начала 2000г. возросла почти на 4,5 млрд. руб. и по состоянию на 1.01.2001г. составила 40,6 млрд. руб. (см. Приложение № 11).

Это было связано, прежде всего, с ростом задолженности по штрафным санкциям и пени - рост на 4 млрд. руб. В то же время произошло снижение недоимки по налоговым платежам на 2,2 млрд. рублей. Сумма недоимки составила 15,4 млрд. рублей. За 2000 год произошел значительный рост отсроченных налоговых платежей, объем которых составил на 1.01.2001 года около 5 млрд. рублей.

Задолженность по налоговым платежам с учетом фонда занятости, ВМСБ и дорожных фондов (без учета пени и штрафов) по состоянию на 1 января 2002 года в целом по округу составила 16,2 млрд. рублей. Недоимка по налоговым платежам составила 9,9 млрд. рублей, в том числе в федеральный бюджет - 8,9 млрд. рублей.

В целом по округу в 2001 году снижение недоимки в бюджеты всех уровней по налоговым платежам (с учетом фонда занятости, ВМСБ, дорожных фондов) составило 5,5 млрд. рублей, в том числе в федеральный бюджет - 2,8 млрд. рублей.

## Реорганизация налоговых органов и её влияние на эффективность контрольной работы

Исследование показало, что одним из важнейших аспектов повышения эффективности контрольной работы налоговых органов, является вопрос совершенствования организационной структуры налоговых органов.

Система налоговых органов, сформированная в начале 90-х годов, строилась по жестко централизованному принципу, со специализацией по видам налогов и была ориентирована, в основном, на ручную обработку информации. В процессе развития и совершенствования налоговой системы Российской Федерации происходили постепенные изменения организационной структуры налоговых органов. Причем эти изменения не были вызваны директивными и методическими указаниями со стороны Госналогслужбы РФ, а происходили стихийно, с целью адаптации налоговых органов, к постоянно меняющемуся и усложняющемуся налоговому законодательству, все возрастающему объему работ и недостаточному объему финансирования.

Если проанализировать весь период существования налоговых органов Российской Федерации, то можно сделать вывод о том, что количество законодательных, инструктивных и методических нормативных актов по вопросам организации функционирования налоговых органов в значительное количество раз меньше, чем количество нормативных актов по вопросам налогового законодательства.

Анализ, проведенный Госналогслужбой РФ в 1996 году показал, что на районном уровне существовало более 15 вариантов различных типов организационных структур налоговых инспекций, в которых были реализованы различные виды специализации: по видам налогов, по группам налогоплательщиков, по налоговым функциям и другие. В большинстве налоговых инспекций, организационная структура, как территориального, так и регионального уровня представляла собой сочетание специализации по видам налогов со специализацией по налоговым функциям.

Процессы поиска и создания оптимальной организационной структуры налоговых органов продолжаются и в настоящее время. Госналогслужбой РФ данная проблема была поднята для обсуждения на уровне Правительства РФ еще в 1994 году. Подготовленный специалистами Госналогслужбы при помощи специалистов Международного валютного фонда рамочный проект модернизации налоговых органов получил одобрение у Международного Банка реконструкции и развития (МБРР). Согласие на предоставление займа Правительству РФ со стороны МБРР на проведение модернизации налоговой службы России явилось отправной точкой для осуществления подробной разработки проекта «Концепции модернизации налоговой службы». Данный документ разрабатывался с участием специалистов Госналогслужбы РФ, налоговых органов Волгоградской и Нижегородской областей, экспертов Международного валютного фонда в 1995 году. В феврале 1996 года концепция была утверждена Руководителем Госналогслужбы РФ и приняла статус документа, обязательного для исполнения всеми участниками проекта.

Основными целями модернизации налоговых органов, согласно концепции, являлись:

- повышение эффективности работы налоговых органов;

- усиление контроля за соблюдением действующего налогового законодательства и осуществление модернизации механизма исчисления и взимания налогов;

- формирование интегрированной информационной базы в территориальных налоговых органах и информационного обеспечения функционального непрерывного развития налоговых органов России;

- повышение уровня технической оснащенности территориальных налоговых органов.