Коршунова, Марина Викторовна. Развитие системы налового контроля в Российской Федерации : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Коршунова Марина Викторовна; [Место защиты: Финансовый ун-т при Правительстве РФ].- Москва, 2013.- 179 с.: ил. РГБ ОД, 61 14-8/196

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Содержание налогового контроля в условиях административной (налоговой) реформы**

1.1. Налоговый контроль и его роль в системе налогового администрирования 12

1.2. Налоговые органы как единая система контроля за соблюдением налогового законодательства 28

1.3. Контроль - главное направление деятельности налоговых органов...34

1.4. Формы и методы организации налогового контроля 42

**Глава 2. Анализ результативности системы налогового контроля 56**

2.1. Оценка эффективности налоговых проверок как форм налогового контроля (по материалам УФНС России по г. Москве)

2.2 Проблемы налогового контроля при проведении выездных и камеральных налоговых проверок на современном этапе 67

2.3. Уклонение от уплаты налогов и способы борьбы с налоговыми правонарушениями 95

**Глава 3. Направления совершенствования системы налогового контроля в Российской Федерации**

3.1. Основные направления повышения эффективности контрольной работы по выявлению и пресечению схем и способов уклонения от уплаты налогов (правовые и организационные средства по пресечению уклонений от уплаты налогов) 118

3.2. Совершенствование налогового администрирования в целях повышения эффективности налогового контроля, модификация форм организации проведения налоговых проверок 133

3.3. Выводы и предложения по повышению эффективности налогового контроля по результатам исследования 151

Заключение 160

Литература 164

* [Налоговые органы как единая система контроля за соблюдением налогового законодательства](http://www.dslib.net/finansy/razvitie-sistemy-nalovogo-kontrolja-v-rossijskoj-federacii.html#6631031)
* [Формы и методы организации налогового контроля](http://www.dslib.net/finansy/razvitie-sistemy-nalovogo-kontrolja-v-rossijskoj-federacii.html#6631032)
* [Проблемы налогового контроля при проведении выездных и камеральных налоговых проверок на современном этапе](http://www.dslib.net/finansy/razvitie-sistemy-nalovogo-kontrolja-v-rossijskoj-federacii.html#6631033)
* [Совершенствование налогового администрирования в целях повышения эффективности налогового контроля, модификация форм организации проведения налоговых проверок](http://www.dslib.net/finansy/razvitie-sistemy-nalovogo-kontrolja-v-rossijskoj-federacii.html#6631034)

**Введение к работе**

I. Актуальность темы исследования. В результате налоговой реформы, проводимой в ходе важнейших преобразований российской экономики, уменьшено налоговое бремя налогоплательщиков в первую очередь за счет снижения ставок основных налогов. Однако статистика последних лет, особенно в условиях мирового экономического кризиса и падения доходности бизнеса, показывает, что у налогоплательшиков возрастает соблазн снижения налоговых обязательств, в том числе незаконными методами, переходом из легального сектора экономики в теневой. В условиях экономического кризиса необходимо улучшать налоговое администрирование, совершенствуя как формы, так и методы налогового контроля, что позволит в конечном счете увеличить поступление налогов и сборов в бюджет.

В последние годы и законодательство, и практика налоговой работы претерпели существенные изменения. Устранены многие «лазейки», посредством которых налогоплательщики могли уклоняться от уплаты налогов и сборов, сбалансированы права и обязанности налогоплательщиков, установлены более четкие и понятные для налогоплательщиков процедуры налогового контроля. Но практика налоговых взаимоотношений показывает, что, несмотря на применяемые государством меры, все же остаются отдельные аспекты налогового контроля, которые не нашли должного отражения в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее - НК РФ), что мешает контрольной работе и создает трудности налогоплательщикам в выполнении ими обязанностей, предписанных налоговым законодательством.

Из практики работы налоговых органов следует, что административными методами трудно добиться уменьшения негативного влияния недоработок налогового законодательства на результаты контрольной работы налоговых органов - гораздо легче достигнуть этой цели внесением поправок в НК РФ. При этом речь идет не об изменении положений, обеспечивающих защиту интересов законопослушных налогоплательщиков, а о

реформировании налогового законодательства с целью внесения в него положений, препятствующих уклонению от уплаты налогов и сборов.

Нельзя не признать того, что законодатель постоянно работает над совершенствованием налогового законодательства. Доказательством тому служат изменения, вносимые каждый год в НК РФ и законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, а также разъяснительная работа Минфина России и ФНС России.

В то же время собираемость налогов и сборов остается на недостаточно высоком уровне в силу следующих причин: низкая эффективность контрольной работы при осуществлении налоговыми органами камеральных налоговых проверок; все еще продолжающиеся уклонения отдельных категорий налогоплательщиков от уплаты налогов и сборов и недостаток инструментов, позволяющих налоговым органам применять надлежащие меры по привлечению незаконопослушных налогоплательщиков к налоговой ответственности; слабая организация взаимодействия налоговых органов с правоохранительными органами; отсутствие четких алгоритмов и методик контрольной работы, в частности методик проведения выездных налоговых проверок по конкретным налогам и сборам; недостаточный уровень взыскания дополнительных сумм налогов и сборов, выявленных в ходе налогового контроля.

Решение вышеуказанных проблем позволит обеспечить должную эффективность контрольной работы налоговых органов. Таким образом, тема совершенствования и повышения эффективности налогового контроля сегодня так же актуальна, как и в прошлом.

Актуальность проблем, связанных с процессом улучшения контрольной работы налоговых органов по обеспечению доходной части бюджета страны, с целью выполнения государством стоящих перед ним задач обуславливает необходимость поиска эффективных путей их решения как в экономическом, так и в организационном аспектах, в связи с чем и была выбрана тема данного исследования и предопределены цели, задачи и объекты диссертации на соискание степени кандидата экономических наук.

Степень разработанности проблемы. Проблема налогового контроля в основном изучается с позиций налоговых правоотношений. Значительный вклад в исследование налогового контроля в системе общественных отношений, в том числе с позиции влияния налоговой политики на экономическое положение страны, внесли такие ученые, как Брызгалин А.В., Вылкова Е.С., Гончаренко Л.И., Горский И.В., Дадашсв А.З., Кашин В.А., Кваша Ю.Ф., Кирова О.А., Князев В.В., Кучеров И.И., Майбуров И.А., Мишустин М.В., Нестеров Г.Г., Павлова Л.П., Пансков В.Г., Паскачев А.Б., Пепеляев С.Г., Поляк Г.Б., Починок А.П., Разгулин СВ., Черник Д.Г., Шаталов С.Д., Юткина Т.Ф. и др.

Из современных зарубежных исследований проблемы налогового контроля освещены в трудах Р. Кэмпбелла, Е. Томсетта и Д. Джонсона.

Научной разработке теоретических основ системы налогового администрирования и налогового контроля посвящено не одно исследование, в рамках которых в той или иной мере внимание уделяется их организационным, технологическим, функциональным аспектам.

Кроме того, кризисные явления в развитии экономики также ставят перед финансовой наукой новые проблемы. Их решение связано прежде всего с обеспечением стабильных поступлений в бюджеты различных уровней, поскольку от этого зависит реализация не только текущих, но и перспективных задач экономического развития.

Именно поэтому совершенствование налогового контроля выступает в качестве важной государственной задачи.

Теоретическая и методическая непроработанность норм налогового законодательства в области налогового контроля, отдельных этапов и методик его организации, а также и их большая научная и практическая значимость в современных условиях обусловили необходимость продолжения научных исследований в этой области с целью принятия мер по его совершенствованию.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационной работы состоит в решении научной задачи но расширению теоретических положений в сфере

налогового контроля, а также разработке комплекса практических рекомендаций, направленных на совершенствование налогового контроля.

Исходя из сформулированной цели исследования автором поставлены следующие задачи, решение которых определило научную новизну и практическую значимость работы:

рассмотреть концептуальные основы осуществления налогового контроля и определить особенности, тенденции и перспективы его развития в России, а также его значение в системе налогового администрирования;

расширить теоретические представления о сущности налогового контроля и разработать обоснованные предложения по улучшению контрольной работы, осуществляемой налоговыми органами;

проанализировать и обобщить взгляды ученых и практиков на развитие форм и методов налогового контроля и сформулировать предложения по их уточнению;

дать оценку современного состояния системы налогового контроля и установить факторы, которые влияют на его эффективность;

определить приоритеты в системе организации налоговых проверок и пути ее совершенствования, а также выделить проблемы практики ее применения;

уточнить механизм реализации концепции планирования выездных налоговых проверок в налоговых органах;

рассмотреть причины, побуждающие налогоплательщиков уклоняться от уплаты налогов и сборов, и предложить меры по предотвращению незаконной минимизации налогов и сборов.

Объектом исследования является система налогового контроля в России.

Предмет исследования - инструменты и механизмы осуществления налогового контроля, а также налоговые отношения государства с налогоплательщиками, возникающие при осуществлении налоговых проверок.

Теоретической основой исследования послужили научные труды отечественных и зарубежных ученых в области управления экономикой и

налогов, налогового контроля и администрирования. В работе использовались также материалы исследований молодых ученых. Кроме этого, в исследовании нашел отражение практический опыт работы диссертанта в налоговых органах.

Теоретические и практические разработки диссертанта основывались на нормативных актах Российской Федерации, регулирующих налоговые отношения, Указах Президента Российской Федерации, постановлениях и распоряжениях Правительства Российской Федерации, методических рекомендациях министерств и ведомств, материалах специализированных СМИ и других материалов по проблемам налогового контроля.

В исследовании также использовались аналитические материалы Правительства Российской Федерации, Минфина России, Минэкономразвития России, ФНС России, Росстата, УФНС России по г. Москве, справочно-поисковые системы «КонсультантПлгас» и «Гарант».

**Область исследования.** Диссертация выполнена в рамках Паспорта специальности 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит (экономические науки).

**Методической основой** диссертации послужили такие общенаучные методы изучения и решения проблем, как научная абстракция, системный подход, анализ и синтез, моделирование, метод экспертных оценок.

**Новизна диссертационной работы** заключается в обобщении и развитии теоретических положений и разработке научно обоснованного комплекса практических положений, направленных на повышение эффективности и результативности системы налогового контроля в Российской Федерации. Результаты исследования, составляющие научную новизну, заключаются в следующем.

1. Уточнены роль и место налогового контроля в системе налогового  
администрирования и на этой основе раскрыты структура и соотношение  
между налоговым контролем и налоговым администрированием как части и  
целого. Предложено авторское определение понятия «налоговое

администрирование», под которым понимается направление налоговой

политики, осуществляемой через механизмы управления налоговой системой и ориентируемой на систему управления налоговыми отношениями.

2. Обоснована необходимость в уточнении и разграничении форм и  
методов налогового контроля непосредственно в налоговом законодательстве.

В диссертации предложено ввести в научный оборот, а также закрепить в налоговом законодательстве дефиницию «мероприятие налогового контроля», под которым подразумеваются действия налоговых органов, реализуемые во время осуществления налогового контроля.

3. Выявлены факторы, снижающие эффективность налогового контроля  
при проведении налоговых проверок и, как следствие, предоставляющие  
недобросовестным налогоплательщикам возможность уклоняться от уплаты  
налогов незаконными способами, а также создающие определенные  
организационные трудности в работе налоговых органов при осуществлении  
налогового контроля. Это позволило разработать комплекс мер, направленных  
на совершенствование механизма осуществления налогового контроля при  
проведении налоговых проверок.

4. На основе анализа Концепции планирования выездных налоговых  
проверок выявлена динамика роста налоговых правонарушений по результатам  
выездных налоговых проверок с одновременным снижением уровня взыскания  
дополнительно начисленных налогов и сборов, в связи с чем предложены  
конкретные меры, направленные на увеличение доли взыскания таких сумм в  
бюджет.

Практическая значимость работы заключается в реализации теоретических положений и практических рекомендаций исследования, позволяющих повысить эффективность деятельности налоговых органов путем выработки согласованной стратегии налоговой политики, развития форм и методов организации налогового контроля.

1. Выдвинуты научно-практические предложения по совершенствованию налогового контроля, позволяющие повысить результативность контрольной работы налоговых органов:

- обоснована приоритетность камеральной налоговой проверки перед  
выездной и предложены направления корректировки механизма проведения  
камеральных налоговых проверок, ориентированные на расширение  
возможностей и полномочий налоговых органов;

- предложены изменения в порядок осуществления налогового контроля,  
предусматривающие возможность налоговых органов формировать полную  
доказательную базу не только в рамках проведения самой налоговой проверки,  
но и на последующих стадиях рассмотрения споров;

- обоснована необходимость установления ограничений в  
представлении документов на стадиях рассмотрения жалоб  
налогоплательщика в случае, если в ходе проведения проверки  
налогоплательщиком такие документы не представлены по требованию  
налогового органа и налогоплательщик привлечен к ответственности за  
непредставление налоговому органу этих документов;

- предложены меры по пресечению уклонения от уплаты налогов  
налогоплательщиками, использующими фирмы - однодневки, в том числе  
возможность приостановки операций по счетам по заявлению лица, указанного  
в качестве руководителя по данным ЕГРЮЛ, «о добровольной блокировке  
счета по решению налогоплательщика в виду неосуществления реальной  
хозяйственной деятельности организации» с правом зачисления денежных  
средств, замороженных на счетах такой организации, в бюджет Российской  
Федерации;

- доказана необходимость закрепления в налоговом законодательстве  
конкретных действий налогоплательщика, совершение которых будет  
признаваться как умышленное противоправное деяние для квалификации  
налогового правонарушения согласно п. 3 ст. 122 НК РФ;

- внесены конкретные рекомендации по усилению ответственности  
налогоплательщиков за налоговые правонарушения путем увеличения  
размера штрафных санкций в случае умышленного уклонения от уплаты или  
неполной уплаты налогов и сборов.

2.0боснованы рекомендации по совершенствованию налогового контроля и устранению факторов, негативно влияющих на организацию и результат работы налоговых органов при проведении камеральных и выездных налоговых проверок. В частности предложено:

- расширить права налоговых органов при проведении камеральных  
налоговых проверок с целью налогового контроля за отдельной группой  
налогоплательщиков, занимающихся хозяйственной деятельностью менее  
трех лет, используя различные схемы уклонения от уплаты налогов и сборов, в  
связи с отсутствием у налоговых органов инструментов, позволяющих  
осуществлять эффективный налоговый контроль с последующим  
привлечением налогоплательщиков к налоговой ответственности;

- предоставить право налоговому органу начинать проводить проверку с момента подачи налоговой деклараций с одновременным представлением налогоплательщиком конкретного перечня документов, так как выставление требования о представлении документов в адрес налогоплательщика и их фактическое получение налоговым органом может занять до одного-двух месяцев;

- расширить «закрытый» перечень дополнительных мероприятий  
налогового контроля, включив в ст. 101 НК РФ мероприятия,  
регламентирующие порядок проведения дополнительных мероприятий:  
осмотр территорий и помещений, предметов и документов, выемка  
документов и предметов, привлечение специалиста для оказания содействия в  
реализации контроля уплаты налогов и сборов, привлечение свидетеля,  
эксперта, специалиста, понятых, переводчика;

скорректировать порядок проведения проверки уточненных деклараций, уменьшающих налоговые обязательства, исключив из ст. 89 НК РФ право на проведение повторных выездных проверок по этим декларациям, дополнив ст. 88 НК РФ таким правом;

ввести в практику налоговых органов составление программы проверки, так как в настоящее время отсутствуют четкие алгоритмы и методики контрольной работы, в частности методики осуществления выездных

налоговых проверок по конкретным налогам и сборам, раскрыты се основные элементы.

**Достоверность научных результатов** основывается на всестороннем исследовании научных трудов ведущих специалистов в области налогообложения и налогового контроля, налогового законодательства и практики работы налоговых органов.

**Значение для теории и праісгикп научных результатов,** содержащихся в работе, состоит в том, что они могут быть применены при разработке законопроектов, направленных на совершенствование действующего налогового законодательства, а также в ходе выездных и камеральных налоговых проверок, а также применяться в учебном процессе.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные выводы и положения диссертации были представлены соискателем на круглом столе на тему «Налоговые риски как реалия современной налоговой системы» (Москва, Финансовый университет, 2008); на научной конференции «Налоговая политика Российской Федерации: роль и значение в преодолении последствий мирового финансового кризиса» (Москва, Финансовый университет, 2011).

Результаты научного исследования используются в практической деятельности ИФНС России № 6 по г. Москве при проведении налогового контроля, в частности при осуществлении выездных и камеральных налоговых проверках, что позволило повысить эффективность работы отделов контрольного блока и достичь наиболее высоких показателей в контрольной деятельности инспекции. Выводы и основные положения диссертации используются в практической работе инспекции и способствуют увеличению эффективности ее контрольной деятельности.

Материалы диссертации применяются кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансового университета в рамках преподавания учебных дисциплин «Налоговый контроль» и «Налоговое администрирование».

Внедрение результатов исследования подтверждено соответствующими справками.

**Публикации.** Основные положения и результаты научного исследования изложены в 8 публикациях общим объемом 4,47 пл. (весь объем авторский), в том числе 7 работ авторским объемом 4,11 п.л. опубликованы в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России.

**Структура исследования.** Структура диссертационной работы обусловлена целью, задачами и логикой исследования. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 142 источника, и приложений. Основной текст диссертации изложен на 169 страницах текста, включает 7 таблиц и 4 рисунка.

## Налоговые органы как единая система контроля за соблюдением налогового законодательства

На современном этапе развития системы налогообложения главная задача НК РФ заключается в упорядочении, сведении воедино многочисленных нормативно-законодательных актов. Активное реформирование налоговой системы будет и должно продолжаться по мере формирования полноценных (в современном понимании) рыночных отношений [114, с. 390].

Целью принятия НК РФ как акта налогового законодательства является прежде всего создание единого документа, охватывающего всю совокупность налоговых правоотношений государства и налогоплательщиков и обеспечивающего не только приоритет прямого действия налоговых законов, но и единонаправленность стимулирующего воздействия всех актов налогового законодательства на уплату налогов и сборов.

Это означает, что НК РФ как системный законодательный акт должен решать двуединую задачу: во-первых, регулировать налоговые отношения в различных сферах деятельности без потери единства налоговой системы. Иными словами, в рамках НК РФ должны быть установлены основные задачи и цели налоговой политики, приведены основы построения налоговой системы, раскрыты содержание налоговых обязательств, определены основные принципы налогообложения, предусмотрены виды налогов и общие положения реализации механизмов их действия, а также меры контроля и ответственности, которую несет налогоплательщик перед государством при уплате налогов; во-вторых, установить систему критериев экономической оценки налоговых отношений, позволяющих увязать и сбалансировать интересы, права и обязанности участников различных видов налоговых отношений, а также предусмотреть гарантии их реализации. Поэтому чрезвычайно важно, чтобы НК РФ представлял собой не хаотичный набор отдельных (пусть даже правильных) положений и установок, а четко логически выдержанный документ, в котором однозначно просматривались бы основные приоритеты и аспекты проводимой налоговой политики [48, с. 440). Государство решает поставленные перед ним задачи посредством проведения соответствующей налоговой политики, под которой понимается совокупность правовых, финансовых, экономических мер, которые принимаются с целью создания налоговой системы, обеспечивающей удовлетворение финансовых потребностей государства, граждан и направленной на развитие экономики посредством перераспределения имеющихся ресурсов [94, с. 48].

Налоговая политика оказывает влияние на всю социально-экономическую сферу государства, в том числе на его кредитно-денежную политику, ценообразование и т.д. Благодаря налоговой политики государство может стимулировать свое развитие, обеспечивая в конечном счете повышение материального уровня и качества жизни граждан.

Формы и методы налоговой политики зависят от политического строя, административно-территориального устройства, национальных интересов, характера взаимодействия различных форм собственности и т.д.

Следует отметить, что НК РФ является результатом достаточно большой работы зак онодателя по систематизации в едином документе н ормативных актов, которые регулируют налоговую систему. В целом в части первой НК РФ приводится стройная система администрирования налогов, улучшающая нормы налогового законодательства, и реализуется попытка сделать настоящий Кодекс законом прямого действия.

Однако законодатель, принимая НК РФ, не закрепил в нем некоторые уже проверенные на практике налоговые нормы и предпочел принципиально новую, не апробированную по целому ряду параметров налоговую систему. Поэтому после принятия РЖ РФ возникла необходимость внесения в него многочисленных изменений и дополнений. Бесспорно, что это будет делаться и в будущем в целях развития налоговой системы. Но при этом следует отметить, что внесенные в части первую и вторую РЖ РФ многочисленные поправки все же не внесли ясности в отдельные нормы, что стало причиной возникновения у налогоплательщиков и налоговых органов вопросов по практическому применению налогового законодательства, хотя они и устранили, следует признать, большинство противоречий и улучшили общую редакцию настоящего Кодекса.

Согласно ст. 189 Бюджетного кодекса Российской Федерации [4] законопроекты о внесении изменений в налоговое законодательство предлагаются субъектом права законодательной инициативы на рассмотрение и утверждение законодательным (представительным) органом до принятия закона (решения) о бюджете на очередной финансовый год. Поэтому направления налоговой политики напрямую зависят от принятия бюджета страны на очередной финансовый год. В документах органов исполнительных органов власти все чаще в последнее время встречается термин, который не получил до настоящего времени нормативного закрепления, а именно «налоговое администрирование»1, но уже использующийся на практике и по-разному интерпретирующийся специалистами.

Так, в приказе МНС России от 16.04.2004 № САЭ-3-30/290 термины «налоговый контроль» и «налоговое администрирование» и «налоговый контроль» использовались как синонимы. Но уже шесть месяцев спустя в приказе ФНС России от 24.11.2004 № САЭ-3-15/135@ они стали фактически противопоставляться. В постановлении Правительства РФ от 27.04.2005 № 133-СФ под словосочетанием «налоговое администрирование» уже подразумевается понятие, обозначающее всю систему налогообложения.

## Формы и методы организации налогового контроля

Таким образом, законодатель, по мнению диссертанта, следуя правилу «запрещено все, что законом прямо не разрешено», намеревался отразить в тексте НК РФ все формы налогового контроля. Но ему до настоящего времени это так и не удалось. Например, среди приведенных в НК РФ налоговых проверок законодателем названы камеральные, выездные и повторные проверки. Но, как заметил судья Арбитражного суда Ставропольского края Л.В. Афанасьева, нерегламентированными остались проверки фактов своевременности представления сведений, деклараций и т.д., т.е. обстоятельства, при наличии которых невыполнение обязательных предписаний влечет привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности [123].

На взгляд диссертанта, законодатель необоснованно смешал в ст. 82 НК РФ методы и формы контроля. При этом некоторые специалисты заявляют о том, что, если налоговые проверки относятся к формам налогового контроля, остальные элементы, указанные в п. 1 ст. 82 НК РФ, могут считаться методами налогового контроля, которые применяются в ходе осуществления той или иной формы контроля. Именно к категории методов, а не к форм контроля относятся в соответствии с данной позицией проверка данных учета и отчетности, получение объяснений налогоплательщиков, осмотр помещений. Методы налогового контроля отличаются от его форм в основном тем, что методы не имеют самостоятельного значения и не могут применяться отдельно от какой-либо формы налогового контроля.

Как считают сторонники данного подхода, налоговый контроль имеет следующие формы: 1) контроль за поступлением налогов и сборов; 2) контроль за соответствием доходов и расходов плательщиков налогов и сборов; 3) налоговые проверки; 4) учет налогоплательщиков [57, с. 351, 352].

Но выдвигаются и иные точки зрения. Так, по мнению А.И. Худякова, речь идет в данном случае не о формах налогового контроля, а об его видах [57, с. 492].

Разные трактовки специалистами норм п. 1 ст. 82 НК РФ свидетельствуют о необходимости корректировки законодателем перечня форм налогового контроля и приведения этого перечня в соответствие с другими положениями части первой настоящего Кодекса. На взгляд диссертанта, из анализа положений НК РФ следует, что налоговый контроль имеет следующие формы: налоговые проверки и учет налогоплательщиков. Ввиду того что налоговые органы занимаются сбором налогов и взносов, они должны иметь не только необходимые полномочия по осуществлению налогового контроля, но и пользоваться возможностью применения различных методов контрольной работы с целью решения задач, поставленных перед ними исполнительными и законодательными органами власти.

Что касается специально-правовых методов налогового контроля то они являются сов окупностыо сп особов изучения предмета и объекта налогового контроля. Например, к ним относятся формальная и арифметическая проверки документов, сквозной и выборочный методы проверки, визуальный осмотр, сопоставление данных документов и т.д. [48].

Согласно действующей редакции НК РФ методами налогового контроля являются проверка данных отчетности и учета, осмотр помещений и территорий, которые используются с целью извлечения дохода (прибыли), получение объяснений налогоплательщиков и другие методы.

Причем конкретный метод контроля применяется в зависимости от особенностей деятельности и правового положения органов, осуществляющих контроль, его цели, объекта и форм, оснований, послуживших причиной возникновения контрольных правоотношений, и т.д. [115, с. 134].

Например, И.И. Кучеров утверждает в отношении метода налогового контроля, что он подразумевает применение специфических способов и приемов [68, с. 30].

Многие авторы предлагают считать под методами налогового контроля совокупность приемов, которые используются уполномоченными органами с целью выявления объективных данных, касающихся своевременности и полноты уплаты налогов и сборов и выполнения возложенных на лиц других обязанностей в налоговой сфере.

При этом О.А. Ногина предложила многоуровневую систему методов налогового контроля [89], включающую: 1) общенаучные методы - синтез и анализ, дедукция и индукция, аналогия, моделирование, статистические методы, сравнительный и логический методы и другие методы, применяющиеся в любой виде деятельности; 2) специальные методы исследования - экономический анализ; проверка документов; исследование предметов и документов; осмотр помещений (территорий) и предметов; экспертиза; инвентаризация и т.д., которые характерны для определенных видов деятельности, в том числе контрольной деятельности; 3) методы воздействия на подвергшихся проверке лиц в течение осуществления налогового контроля - принуждение, убеждение, поощрение и т.д. При этом отмечены органичное единство и неразрывность форм и методов налогового контроля. Например, при осуществлении одной правовой формы налогового контроля могут применяться различные методы, которые в некоторых случаях совпадают по наименованию с формой контроля, установленной НК РФ.

Налоговый орган сам решает вопрос о выборе того или иного метода контроля, их последовательности и сочетании в зависимости от специфики деятельности налогоплательщика, целей, которые преследуются при осуществлении налогового контроля и т.д.

На основании вышеприведенного можно сделать вывод, что налоговые проверки, позволяющие контролировать полноту, своевременностью и правильностью выполнения налогоплательщиком обязанностей по уплате налогов и сборов, являются основной формой налогового контроля. Что касается остальных его форм, то они применяются в качестве вспомогательных методов, позволяющих выявлять налоговые правонарушения или использующихся с целью сбора доказательств выводов, содержащихся в акте проверки.

## Проблемы налогового контроля при проведении выездных и камеральных налоговых проверок на современном этапе

Таким образом, как показывают анализ действующего налогового законодательства, а также практика применения норм налогового законодательства, качественно и полноценно проверить с одновременным истребованием документов уточненные налоговые декларации, уменьшающие налоговые обязательства, в настоящее время невозможно.

До внесений указанных изменений в п. 1 ст. 81 НК РФ также было определено, что в случае выявления в поданной налоговой декларации неотражения или неполноты отражения данных, а также ошибок, которые приводят к уменьшению суммы налога, который подлежит уплате, налогоплательщик должен был внести необходимые изменения и дополнения в налоговую декларацию. Законодательством о налогах и сборах не предусмотрено оснований для отказа в принятии дополнений и изменений в ранее представленные налоговые декларации. Таким образом, при представлении уточненной декларации налогоплательщиком после завершения выездной налоговой проверки уплаты одних и тех же налогов за один и тот же уже проверенный период налоговый орган был обязан провести новую камеральную налоговую проверку с учетом представленных сведений. Причем следует отметить, что камеральные налоговые проверки проводились независимо от того, осуществлялись или нет выездные налоговые проверки по тем налоговым периодам, по которым представлялись уточненные налоговые декларации.

Таким образом, до 2007 г. налоговый контроль за обоснованным представлением уточненных налоговых деклараций производился при проведении камеральных налоговых проверок.

С 1 января 2007 г. ситуация изменилась. Тем не менее, законодательство все же дает налоговым органам право контролировать правильность представления уточненных налоговых деклараций, уменьшающих налоговые обязательства за ранее проверенный налоговый период. Но на практике достаточно часто встречаются случаи, когда налогоплательщики представляют уточненные налоговые декларации, уменьшающие налоговые обязательства за те налоговые периоды, по которым не проводились выездные налоговые проверки. И как раз в этом случае возникает наибольшая вероятность использования налогоплательщиками своего права на представление уточненных налоговых деклараций, содержащих заведомо ложные данные.

Общая статистика налоговых органов, касающаяся уменьшения налоговых обязательств, позволяет говорить о недостаточном контроле за уточненными налоговыми декларациями, когда недобросовестные налогоплательщики искусственно создают переплату в бюджет с целью погашения текущей задолженности перед бюджетом либо возврата (возмещения) из бюджета сумм налогов на расчетный счет.

Основная масса поданных уточненных налоговых деклараций как раз не связана с ранее проведенными выездными налоговыми проверками. Возникает вопрос: как контролировать налогоплательщиков, представляющих уточненные налоговые декларации, уменьшающие свои налоговые обязательства, с целью недопущения представления недостоверных сведений?

Наиболее эффективным способом налогового контроля за неправомерными действиями налогоплательщиков являлось бы предоставление права налоговым органам осуществлять камеральные налоговые проверки по уточненным налоговым декларациям, уменьшающим налоговые обязательства, так как камеральная налоговая проверка направлена на пресечение или предупреждение правонарушений в налоговой сфере.

Исходя из вышеизложенного, а также анализа эффективности проведения налогового контроля для решения данной проблемы, во-первых, необходимо рассмотреть вопрос о переносе права осуществления повторной выездной налоговой проверки по уточненным налоговым декларациям, уменьшающим налоговые обязательства, на камеральные налоговые проверки с одновременным истребованием документов; во-вторых, следует предоставить налоговым органам право проводить камеральные налоговые проверки в случае, если налогоплательщик представляет уточненную налоговую декларацию, в которой указана сумма налога в меньшем размере, чем было ранее заявлено, независимо от проведенных выездных налоговых проверок. Согласно Федеральному закону от 28.06.2013 № 134-ФЗ [17] налоговые органы получили право требовать у налогоплательщика первичные и иные документы и аналитические регистры налогового учета при осуществлении камеральной налоговой проверки на основе уточненной налоговой декларации, представленной по истечении двух лет, в которой была уменьшена сумма налога, или увеличена сумма полученного убытка. Налоговые органы могут также истребовать документы относительно сделки у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих документами по сделке, в том числе и у банков, вне рамок проведения налоговых проверок, если они испытывают такую обоснованную необходимость.

По нашему мнению, камеральная налоговая проверка должна стать основным видом налогового контроля, так как с каждым днем налогоплательщиков становится все больше, и охватить всех выездными проверками налоговые органы просто не в состоянии.

Кроме того, год назад глава ФНС России подтвердил курс на преимущественный переход его ведомства на аналитическую работу. В соответствии с его высказываниями на конференции «Налогообложение в странах СНГ» налоговые органы планируют отойти от практики проведения выездных налоговых проверок и сосредоточиться на «камералке». Справедливости ради следует отметить, что это не пустые слова. С 2003 г. по прошлый год количество выездных налоговых проверок сократилось почти в пятнадцать раз. Кроме того малый бизнес уже почти полностью исключен из планов налоговых проверок. Основная работа, таким образом, сосредоточится на аналитической и информационной деятельности. Именно это направление станет для ФНС России главным в ближайшей перспективе.

Рассмотренную проблему необходимо решать и вносить соответствующие поправки в НК РФ с целью недопущения неправомерного использования налогоплательщиками права предоставления уточненных налоговых деклараций, уменьшающих налоговые обязательства с заведомо ложными данными.

## Совершенствование налогового администрирования в целях повышения эффективности налогового контроля, модификация форм организации проведения налоговых проверок

Таким образом, горизонтальным мониторингом в Российской Федерации следует считать осуществление органом ФНС России процедуры отслеживания и анализа налоговых рисков по финансово-хозяйственным операциям, проведенным и запланированным крупными налогоплательщиками. Основная цель горизонтального мониторинга - создание партнерских взаимоотношений органов ФНС России с крупными налогоплательщиками путем своевременного реагирования и предупреждения осуществления ими рисковых операций, которые могут привести к нарушениям налогового, валютного и другого законодательства, контроль за которым осуществляется органами ФНС России.

По словам заместителя руководителя ФНС С. Аракелова, документы принимаются в электронном виде, возможен даже удаленный доступ налоговиков к внутренним базам компаний, которые смогут, в свою очередь, запрашивать у налоговой инспекции разъяснения по порядку налогообложения операций п о отдельным сделкам, которые должны быть даны в течение 30 дней, и следовать полученным рекомендациям. В этом случае, поясняет С. Аракелов, компания может не опасаться изменения по спорному вопросу судебной практики, и она не подвергнется штрафным санкциям, и ей не будут начислены пени. Если же ответ на заданный вопрос требует согласования ответа с ФНС России или Минфином России, срок на подготовку разъяснения увеличится. Согласно разъяснениям С. Аракелова в отношении порядка проведения выездных налоговых проверок если компании будут следовать рекомендациям ФНС России, то выездные налоговые проверки могут и не понадобиться, так как в них не будет необходимости .

Соглашение об информационном взаимодействии преследуют следующие цели. «Основная цель соглашений - взаимодействие и информационный обмен, направленный на соблюдение налогоплательщиками законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а таюке повышение предсказуемости налогового регулирования и качества администрирования налогоплательщиков», — говорится в пресс-релизе ФНС России. «Подписание соглашений о расширенном информационном взаимодействии — это важный шаг со стороны налоговой службы, направленный на повышение правовой определенности при применении налогового законодательства и снижение налоговых рисков для налогоплательщиков. А это, в свою очередь, будет способствовать росту инвестиционной привлекательности России», — заявил руководитель ФНС России М. Мишустин.

На первый взгляд, заключение соглашения о расширенном информационном взаимодействии с ФНС России выгодно прежде всего налоговой службе. Ведь по соглашению налоговые органы получают дополнительные к установленным НК РФ права: требовать постоянного и полного раскрытия информации о деятельности налогоплательщика вне рамок проводимых проверок, что усиливает контроль за текущими налоговыми поступлениями компании. Взамен налогоплательщику не дается гарантий не проводить выездную проверку, так как такой пункт в соглашение не включается. Рекомендации же налоговой службы в отношении спорных операций, скорее всего, будут носить фискальный характер.

По сути, единственным очевидным плюсом для налогоплательщиков является его защита от неожиданных фискальных претензий государства. Но давайте все же разберемся, что подвигло четыре крупные компании стать первопроходцами и пойти на заключение соглашений об информационном взаимодействии? Действительно ли горизонтальный мониторинг более выгоден государству?

Из четырех заключивших соглашение компаний: ОАО «Русгидро», ОАО «ИНТЕР РАО ЕЭС», ОАО «Мобильные ТелеСистемы» и компанией «Эрнст энд Янг (СНГ), - три являются открытыми акционерными обществами. По данным официальных сайтов ОАО «Русгидро», ОАО «ИНТЕР РАО ЕЭС», ОАО «Мобильные ТелеСистемы» акции компаний торгуются как на российских фондовых биржах (ММВБ, РТС), так и международных (Лондонской фондовой бирже (LSE) и др.). Статус публичной компании не только дает огромное преимущество перед конкурентами в возможности привлекать долгосрочные инвестиции в форме акционерного капитала, но и наделяет компании обязанностью раскрытия информации о своей деятельности перед акционерами и инвесторами.

Как для успешного размещения новых выпусков, так и для поддержания котировок уже обращающихся на бирже акций, компании-эмитенты заинтересованы в поддержании определенного положительного информационного имиджа в СМИ. Любая негативная информация о компании-эмитенте, появившаяся в СМИ, может отрицательно отразиться на доверии инвесторов, а значит, и котировках. Ведь инвесторы заинтересованы в прибыльности компании и получении дивидендов. Уклоняясь от уплаты налогов, скрывая прибыль от налогообложения, открытые акционерные общества не сообщают о ней и своим акционерам. Поэтому факт использования публичной компанией схем уклонения от налогообложения подорвет доверие инвесторов к компании-эмитенту и прежде всего к ее топ-менеджменту.

Независимо от придания огласки арбитражного спора с налоговыми органами, репутация компании все равно пострадает, так как согласно российским стандартам бухгалтерского учета информация об имеющемся существенном для компании арбитражном споре должна быть включена в консолидированную бухгалтерскую отчетность и вместе с аудиторским заключением опубликована для всеобщего сведения1 . Иначе аудитор компании будет обязан модифицировать аудиторское заключение, указав на наличие нерешенного арбитражного спора на значительную сумму .