Овчинников Георгий Викторович. Система государственного контроля за соблюдением налоговой дисциплины : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Москва, 2004 169 с. РГБ ОД, 61:04-8/3310

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Государственный контроль в сфере налогообложения и система органов, его осуществляющих

1.1. Налоговый контроль и его соотношение с государственным контролем в сфере налогообложения 9

1.2. Органы, осуществляющие государственный контроль в сфере налогообложения 18

1.2.1. Налоговые органы 19

1.2.2. Правоохранительные органы 26

1.2.3. Счетная палата РФ и контрольно-счетные органы субъектов федерации 35

1.2.4. Таможенные органы 40

1.2.5. Органы внебюджетных фондов 42

Глава 2. Актуальные проблемы осуществления государственного контроля в сфере налогообложения. 45

2.1. Налоговый контроль в современной России и основные проблемы, возникающие при его осуществлении 45

2.2. Анализ основных нарушений налоговой дисциплины в современной России 5 6

2.3. Правоохранительная составляющая контрольной деятельности по контролю в сфере налогообложения 68

Глава 3. Основные результаты государственного контроля в сфере налогообложения и пути повышения его эффективности 79

3.1. Основные результаты контрольной деятельности в сфере налогообложения 79

3.2. Проблемы реформирования системы государственного контроля за соблюдением налоговой дисциплины 101

3.3. Пути повышения эффективности налогового контроля в Российской Федерации 110

Заключение 118

Список использованной литературы 127

Приложения. 152

**Введение к работе**

История становления современной системы налогового контроля в России ведет свое начало с момента перехода к рыночной экономике, то есть с начала 90-х годов прошлого века. До этого времени проблема осуществления эффективного налогового контроля стояла не столь остро, поскольку в централизованнсьадминистративной системе управления экономикой налоговые платежи не имели такой важной роли, как в рыночной экономике.

Формирование в. России эффективной, отвечающей требованиям рыночной экономики, системы налогообложения неизбежно привело к пониманию необходимости; создания действенной системы налогового контроля. Процесс становления налоговой системы характеризовался массой проблем и сложностей, которые неминуемо сопровождают столь масштабные изменения экономики. Неизбежные трудности были и на пути становления и развития системы налогового контроля. Сегодня же, по истечении более чем 10 лет с момента ее создания, можно констатировать, что система налогового контроля в России в основном состоялась и можно подводить уже не промежуточные, а вполне серьезные итоги ее деятельности. Именно этим итогам в данной работе и будет уделено особое внимание.

Между тем, понятие «налоговый контроль» не охватывает всех отношений, которые складываются между налогоплательщиками и государством в ходе осуществления последним мероприятий по поддержанию должного уровня налоговой дисциплины. Так, термин «налоговый контроль» включает в себя лишь отношения, регламентированные Частью первой Налогового кодекса Российской Федерации. В частности, статьей 82 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что налоговый контроль осуществляется налоговыми органами.

При этом согласно Налоговому кодексу РФ, таможенные органы могут осуществлять налоговый контроль в пределах своей компетенции и лишь в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ. Также, до 1 января 2001 года налоговый контроль в пределах своей компетенции могли осуществлять органы государственных; внебюджетных фондов.

Понятно, что хотя налоговые органы и обладают самыми широкими полномочиями в сфере налогообложения, но ими не исчерпываются все формы контрольной деятельности в данной сфере. Наряду с уже упомянутыми органами, уполномоченными осуществлять налоговый контроль, в России есть еще ряд государственных органов, которым предоставлены полномочия с>существлять те или иные контрольные функции в сфере налогообложения. В их число, в частности, входят Счетная палата России, контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации и органы внутренних дел. Здесь необходимо отметить, что органы Министерства внутренних дел Российской Федерации получили полномочия в сфере налогообложения совсем недавно, а именно—с 1 июля 2003 года, а на протяжении более 11 лет исключительными полномочиями по осуществлению правоохранительной деятельности в сфере налогообложения обладали федеральные органы налоговой полиции.

Все это позволяет говорить о том, что закрепленное в законодательстве понятие «налоговый контроль» не охватывает всех правоотношений в данной сфере, что приводит к необходимости введения более широкого понятия—«пх^дарственный контроль в сфере налогообложения». Соответственно, налоговые органы, осуществляющие «налоговый контроль» являются, хотя и основным, но все же не единственным субъектом «системы государственного контроля за соблюдением налоговой дисциплины» — в нее также входят все перечисленные выше іххударственньїе органы.

Именно проблемам функционирования в современной России системы государственного контроля за соблюдением налоговой дисциплиньї и посвящена данная работа. При этом, значительное внимание будет уделено двум главным ссчлавляющим данной системы: контрольной, которую осуществляют налоговые органы, и правоохранительной, которую до последнего времени осуществляли федеральные органы налоговой полиции России.

Рассмотрение деятельности каждого государственного органа, полномочного осуществлять те или иные контрольные функции в сфере налогообложения, по отдельности не позволяет провести полноценный анализ проблемы их взаимодействия. Между тем, многие недостатки и, соответственно, потенциальные точки роста эффективности деятельности всей системы государственного контроля за соблюдением

налоговой дисциплины сосредоточены именно на пересечении сфер деятельности ссютветствуюыщх органов. Недостаточная проработанность в теории и на практике вопроса взаимодействия органов, наделенных полномочиями в сфере налогообложения, во многом предопределена тем, что указанные органы не воспринимаются как составные части единой системы, а рассматриваются как совершенно самостоятельные структуры. Использование такого подхода при изучении контрольной деятельности в сфере налогообложения неизбежно приводит к тому, что проблема взаимодействия ссчлветствующих органов выпадает из анализа, и потому сделанные по его итогам выводы могут быть оценены как недостаточно всесторонние.,

Именно недостаточная проработанность в современной научной литературе вопроса о «государственном контроле в сфере налогообложения» в целом и предопределила выбор темы исследования, структуру работы и круг решаемых задач.

**Цель**работы состоит в том, чтобы обосновать теоретические положения о значении, содержании и специфике системы государственного контроля за соблюдением налоговой дисциплины и на этой основе разработать практические рекомендации по обеспечению эффективности ее функционирования.

Для достижения указанной цели в работе поставлены следующие задачи:

- провести анализ деятельности государственных органов, наделенных  
полномочиями осуществлять те или иные контрольные функции в сфере налогообложения ї  
и составляющих систему государственного контроля' за. соблюдением налоговой  
дисциплины, в части рассмотрения установленных законодательными и иными  
нормативными актами правовьк основ их функционирования, определения круга  
полномочий, предоставленных указанным органам, оценки эффективности применения  
ими данньк полномочий на практике, а также анализа степени взаимодействия между  
ними в процессе осуществления контрольной деятельности в сфере налогообложения;

проанализировать содержание налогового контроля, налоговых расследований и контрольно-счетной деятельности в сфере налогообложения, их правовую регламентацию, а также сложившуюся практику их осуществления;

разработать теоретические положения, позволяющие расширить представление о понятии "система государственного контроля за соблюдением налоговой дисциплины";

определить эффективность функционирования совокупности органов, входящих в систему государственного контроля за соблюдением налоговой дисциплины, как единой системы в целом и разработать способы, позволяющие повысить указанную эффективность;

выявить наиболее характерные проблемы, возникающие в ходе осуществления государственного контроля в сфере налогообложения, и предложить возможные пути их решения.

Объектом исследования в диссертации явилась система государственньк органов, осуществляющих государственный контроль в сфере налогообложения в Российской Федерации. Предметом исследования является механизм реализации контрольных, функций в сфере налогообложения налоговыми органами, правоохранительными органами и Счетной палатой РФ. Учитывая ограниченность рамок исследования, предмет исследования ограничен рамками российского опыта в данной сфере.

Диссертационное исследование основывается на принципах диалектической логики, системного анализа и синтеза. В качестве инструментария применялись методы научной' абстракции, индукции и дедукции, группировок, сравнений, оценок.

Теоретической базой исследования послужили труды, в которых рассматриваются отельные составляющие контрольной деятельности в сфере налогообложения, таких отечественных ученых, как: Авдийский В Л, Букаев Г Л, Глинкин АА, Гончаренко ЛИ, Гусев ВВ., Дадашев A3., Дмитренко Т.М, Кашин В А, Кузнецов ЯД, Курочкин ВВ., Кучеров ИИ, Литовка AM, Мусин Э.Ф., Павлова ЛИ, Пансков ВР., Паскачев АБ., Пепеляев СР., Перонко ИА, Поляк Г.Б., Починок АЛ, Родионова ВМ., Сашичев ВВ., Соловьев ИЛ, Черник ДР., Шаталов С.Д, Шеремет АД., Юткина Т.Ф. и др.

При написании диссертации использована нормативно-правовая база по вопросам налогового контроля, налоговых расследований и регламентации деятельности соаіветствуюших государственных органов. Основные положения диссертации проиллюстрированы таблицами и диаграммами, информационной базой которьк послужили данные Госкомстата РФ, Мшистерства РФ по налогам и сборам, бывшей Федеральной службы налоговой полиции РФ, Счетной палаты РФ.

Научная новизна работы заключается в разработке и обосновании комплекса теоретико-методологических положений по совершенствованию системы государственного контроля за соблюдением налоговой дисциплины, а именно:

- установлено, что система 'тосударственный налоговый, контроль" не охватывает  
всех отношений, возникающих при осуществлении государством контрольной  
деятельности в сфере налогообложения. Так, в указанную систему не входят налоговые  
расследования и контрольно-счетная деятельность в сфере налогообложения;

- теоретически обоснована необходимость введения в научный оборот такой  
системы, как "государственный контроль в сфере налогообложения", который будет  
включать в себя все отношения, возникающие при осуществлении государством  
контрольной деятельности в сфере налогообложения. Разработаны теоретические  
положения ''государственного контроля в сфере налогообложения" и установлено, что он  
входит в систему 'тосударственный финансовый контроль" и в то же время включает в  
себя 'тосударственный налоговый контроль" в качестве подсистемы;

- совокупность государственных органов, осуществляющих те или иные контролирующие функции в сфере налогообложения, представлена в целом как единая система. По итогам проведенного исследования, определены присущие ей проблемы, главной из которых является нынешняя разрозненность системы государственного контроля за соблюдением налоговой дисциплины... Предложены конкретные пути повышения эффективности ее деятельности, как в целом, так и по отдельным; ее составляющим;

- определена и теоретически обоснована необходимость интеграции разрозненных  
органов, осуществляющих государственный контроль в сфере налогообложения.  
Разработан конкретный механизм создания единой системы пхударственного контроля за  
соблюдением налоговой дисциплины,. который базируется на объединении; указанных  
органов в рамках единого государственного органа—Министерства финансов Российской  
Федерации;

- разработана методика проведения налоговых расследований, позволяющая  
правоохранительным органам повысить эффективность их деятельности в части,

направленной на сокращение задолженности хозяйствующих субъектов по налогам и сборам перед бюджетной системой государства;

- разработаны конкретные меры, направленные на решение проблемы существования "серых фирм", при помощи которых, в частности, величина неправомерного возмещения НДС по экспортным операциям достигла макроэкономических масштабов, путем законодательного определения понятия "недобросовестный налогоплательщик'' и применения к хозяйствующим субъектам, подпадающим под указанное понятие, совокупности законодательно установленных санкций.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах общим объемом 3,7 пл.:

1. Овчинников Г.В. Экономическая экспертиза по уголовным делам о налоговых преступлениях, совершенных в рамках «иного способа» // Информационный сборник Экспертного управления Федеральной службы налоговой полиции Российской Федерации. М, 2000. -№ 2-1,1 пл.
2. Овчинников ГВ.. Компетенция налоговой полиции расширена: первый опыт практической работы // Информационный сборник Экспертного управления Федеральной службы налоговой полиции Российской Федерации. М, 2000. - № 3 - 0,9 пл.
3. Овчинников Г.В. Об уголовных делах, связанных с налоговой недоимкой // Официальные материалы для бухгалтера Приложение к журналу «Бухгалтерский учет». М.,2002.-№24-1Дпл.

4. Овчинников Г.В. Актуальные проблемы осуществления государственного  
контроля в сфере налогообложения // ж. «Финансы». М, 2004. - № 1 - 0,5 пл.

Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений Общий объем диссертации 169 листов машинописного текста.

## Налоговый контроль и его соотношение с государственным контролем в сфере налогообложения

Рассматривая теоретические аспекты налогового контроля необходимо начать, несомненно, с его определения. Пойдем от общих определений к частным. Лимская декларация руководящих принципов контроля1, принятая на IX Конгрессе Международной организации высших контрольных органов предусматривает следующее. Контроль представляет собой неотъемлемую часть системы регулирования, ориентированную на вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов, законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии, с тем чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

В современной экономической науке существуют различные определения «государственного финансового контроля», составной частью которого является контроль налоговый. Пожалуй, наиболее полное определение предлагает В.В.Мясников: государственный финансовый контроль это система мер, направленных на полное и всеобъемлющее обеспечение интересов государства в сфере формирования и расходования бюджетных средств и средств внебюджетных фондов, а также других финансовых потоков, в том числе связанных с функционированием государственной и муниципальной собственности .

Российское законодательство не содержит определения государственного финансового контроля, однако Указ Президента РФ «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля Российской Федерации» установил, что государственный финансовый контроль включает в себя контроль за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов, организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых и налоговых льгот и преимуществ.

Также данный Указ установил, что государственный финансовый контроль в соответствии с установленным разграничением функций и полномочий возлагается на Счетную палату РФ, Центральный банк РФ, Министерство финансов РФ (Главное управление федерального казначейства и Контрольно-ревизионное управление), Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, Государственный таможенный комитет РФ, Федеральную службу России по валютному и экспортному контролю, контрольно-ревизионные органы федеральных органов исполнительной власти, а также иные органы, осуществляющие контроль за поступлением и расходованием средств федерального бюджета и федеральных внебюджетных фондов.

## Налоговый контроль в современной России и основные проблемы, возникающие при его осуществлении

Пожалуй, главной характерной чертой осуществления налогового контроля в современной России является низкая «налоговая культура» налогоплательщиков. Именно она определяет масштабы нарушений налогового законодательства, и соответственно специфику контрольной работы в сфере налогообложения. Причем, необходимо отметить, что в настоящий момент говоря о низкой «налоговой культуре» все чаще понимают не налоговую безграмотность населения и хозяйствующих субъектов (как это было еще несколько лет назад), а совсем наоборот. Современный налогоплательщик (в основном это относится к хозяйствующим субъектам) достаточно хорошо разбирается в налоговом законодательстве, причем затрачивая на это серьезные трудовые — и, соответственно, материальные — ресурсы. Однако такую налоговую «грамотность» налогоплательщик теперь направляет на то, что принято называть корректными формулировками «налоговое планирование» и «налоговая минимизация».

Общеизвестно, что в России уклоняться от уплаты налогов не то что не зазорно, а рассматривается подавляющим процентом налогоплательщиков как абсолютно нормальное явление. Именно такая позиция российских налогоплательщиков — особенно на фоне общественного мнения по данному вопросу, установившегося в развитых странах Запада — и позволяет говорить о низком уровне «налоговой культуры» в России. Прямым следствием этого является низкий уровень налоговой дисциплины. В современной России организация, у которой нет налоговых нарушений, скорее редкость, чем норма.

Между тем, нарушения налогового законодательства сводятся не только к фискальным проблемам, выражающимся в недоборе средств в государственную казну, они также приводят к макроэкономическим последствиям. Фактически то, что недоплатил один налогоплательщик, ложится на плечи его добросовестного коллеги. Это выражается в том, что государство, недополучая источники своего финансирования, либо увеличивает ставки налогов, либо увеличивает налоговый прессинг (в виде сокращения льгот, увеличения сумм доначислений по результатам проверок и т.п.). Недобросовестный налогоплательщик, по-прежнему продолжает от них уклоняться, а на добросовестного - ложится еще большее налоговое бремя. Это ставит два хозяйствующих субъекта в заведомо неравные условия. Рыночная экономика сурова и потому логических финала у этой ситуации два: либо добросовестный налогоплательщик не выдержит условий конкуренции и его деятельность постепенно угаснет, либо он предпримет попытки приспособиться к данной ситуации и сам ступит на путь уклонения от налогообложения, то есть уйдет (полностью или частично) в теневую экономику.

## Основные результаты контрольной деятельности в сфере налогообложения

Нет нужды говорить о важности и необходимости осуществления налогового контроля со стороны государства в стране с рыночной экономикой. Как уже отмечалось выше, налоговые доходы в России составляют около 80 процентов всего федерального бюджета. И именно от собираемости налогов во многом зависит экономическая безопасность государства.

В предыдущих главах данной работы уже было определено, что основным государственным органом, осуществляющим контроль в сфере налогообложения в России, является Министерство по налогам и сборам и его территориальные органы. Естественно, что одним из основных исходных условий возможности эффективного осуществления налогового контроля является полный и достоверный учет всех налогоплательщиков в налоговых органах.

В настоящее время на налоговом учете в России состоит более 3 миллионов налогоплательщиков-организаций. И их число постоянно растет. Так, если по состоянию на 1 января 2000 года количество организаций, состоящих на налоговом учете, составляло 2.897.580 единиц, на 1 января 2001 года — 3.133.646, а на 1 января 2003 года их число уже равнялось 3.316.265 единиц41. Таким образом, число учтенных налогоплательщиков-организаций за два года выросло почти на 15 процентов. А помимо налогоплательщиков-организаций, на налоговом учете состоят и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели.

Такой значительный объем является одной из причин, по которым в основном налоговый контроль осуществляется в форме камеральных проверок, когда правильность расчета налоговых обязательств определяется исключительно по данным, содержащимся в налоговых декларациях. Понятно, что такая проверка отличается достаточно высокой степенью формальности. Вместе с тем, у налогового органа просто нет возможности проверить всех налогоплательщиков выездными проверками из-за ограниченности кадровыми ресурсами. Налоговому контролю в форме выездной налоговой проверки каждый год подвергается лишь некоторый процент налогоплательщиков.