Ануфриева Елена Михайловна. Организация и эффективность деятельности органов налогового контроля по выявлению и пресечению уклонений от уплаты налогов : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Ануфриева Елена Михайловна; [Место защиты: Сарат. гос. соц.-эконом. ун-т].- Пенза, 2009.- 179 с.: ил. РГБ ОД, 61 09-8/1707

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Теоретический анализ деятельности органов налогового контроля по выявлению и пресечению уклонений налогоплательщиков от уплаты налогов 13

1.1. Характеристика понятийного аппарата в области уклонений от уплаты налогов в системе налоговых отношений 13

1.2. Уклонение от уплаты налогов как способ минимизации налогоплательщиками налоговых обязательств 41

1.3. Основы контроля уклонений от уплаты налогов как элемента государственного налогового менеджмента 50

Глава 2. Организация работы органов, осуществляющих налоговый контроль, по борьбе с уклонениями налогоплательщиков от уплаты налогов 62

2.1. Анализ масштабов и структуры уклонений от уплаты налогов 62

2.2. Планирование работы налоговых органов по борьбе с уклонениями от уплаты налогов 75

2.3. Взаимодействие налоговых органов и других органов, осуществляющих контроль, по борьбе с уклонениями от уплаты налогов 105

Глава 3. Повышение результативности и эффективности деятельности органов, осуществляющих контроль по выявлению и пресечению уклонений от уплаты налогов 115

3.1. Результативность деятельности налоговых органов в области контроля уклонений от уплаты налогов 115

3.2. Методическое обеспечение оценки эффективности контрольной работы по противодействию уклонений от уплаты налогов 130

3.3. Совершенствование администрирования крупных налогов для целей повышения результативности и эффективности контроля уклонений от их уплаты 144

Заключение 156

Список литературы... 169

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Во все времена налоги находились на острие противоречий общественных и частных интересов, интересов государства и налогоплательщиков. В этом противоречии кроется наиболее глубинная причина уклонений налогоплательщиков от уплаты налогов. В современном российском обществе до конца ещё не осознана опасность уклонения от уплаты налогов, при котором не только бюджет недополучает требуемые обществу средств, но и уклоняющийся от уплаты налога плательщик ставит себя в более выгодное положение по сравнению с другими налогоплательщиками, что является нарушением закона рыночной конкуренции.

Оставаясь объектом острых дискуссий, этот вопрос выходит за рамки чистой теории. До сих пор нет однозначной трактовки уклонений от уплаты налогов в трудах отечественных экономистов, а отсутствие в российском налоговом законодательстве норм, определяющих понятие «уклонение от уплаты налогов», «схема уклонения от налогов», «схема ухода от налогообложения», существенно усложняет налоговый контроль. В настоящее время назрела необходимость законодательно отделить разумный выбор способа налогообложения, право на который есть у каждого налогоплательщика, от злоупотребления этим правом. До сих пор в налоговом законодательстве не дано четкого разделения понятий налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов, влекущие за собой налоговую и уголовную ответственность. Решение данного вопроса необходимо для построения эффективной системы налогового контроля.

Сложившаяся система налогового контроля не обеспечивает требуемого повышения результативности и эффективности деятельности налоговых органов в области уклонений от налогов. Несмотря на перевыполнение планов по мобилизации в бюджеты налоговых доходов, масштабы уклонения от уплаты налогов не только не снижаются, но и растут, а способы уклонений

**)**

становятся всё более изощрёнными. Государство недополучает огромные суммы средств в результате применения налогоплательщиками различных противоправных налоговых схем.

Подобные выводы содержатся в исследованиях многих учёных, а также выступлениях и статьях специалистов, занимающихся вопросами налогообложения. Проблема контроля уклонений от уплаты налогов сопряжена с реформированием системы налоговых отношений. Современная теория контроля и администрирования в сфере налогообложения, в частности уклонений от уплаты налогов, требует своего дальнейшего развития. Это объясняется тем, что в налоговом законодательстве нет достаточного единства мнений разных авторов к пониманию методологии, критериев оценки результативности и эффективности отдельных форм и методов налогового контроля, экономико-правового содержания, структуры, моделей, принципов и механизма осуществления контрольных и администрирующих мероприятий.

С переходом российской экономики на рыночный путь развития назрела необходимость управления налоговым процессом со стороны государства совершенно иными методами. В данном случае элементы налогового механизма выступают важнейшими инструментами общей системы управления налоговым процессом, которая в условиях рынка принимает форму государственного налогового менеджмента. Как и любой другой вид менеджмента, государственный налоговый менеджмент предполагает принятие эффективных управленческих решений в области аккумуляции налоговых доходов, в том числе путём выявления и пресечения фактов уклонений от уплаты налогов.

Все это свидетельствует о чрезвычайной важности научного решения проблем налогового контроля по выявлению и пресечению уклонений от уплаты налогов, что и определяет актуальность темы настоящего диссертационного исследования.

**Степень разработанности проблемы. В**научной литературе проблемы налогового контроля, в частности контроля уклонений от уплаты налогов, рассматривались в работах многих отечественных экономистов, в том числе, А.В. Брызгалина, СВ. Барулина, А.Ю. Казака, В.А. Кашина, И. И. Кучерова, В.Н. Лапина, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, М.В. Романовского, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткиной и др. Серьезные разработки по вопросам практической деятельности налоговых органов в области контроля уклонений налогоплательщиков от уплаты налогов и повышения его результативности и эффективности выполнены С.А. Голубчиковой, В.М. Зариповым, М.В. Коршуновой, Е. Н. Кущ, А.В. Лобановым, Л.А. Ребреш, А.Ю. Рымановым и др.

Однако, многие теоретические, методологические и организационные вопросы создания в России адекватной новым условиям системы контроля уклонений от уплаты налогов остаются либо вообще не исследованными, либо недостаточно разработанными или требующими своего переосмысления. Это касается понятийного аппарата, финансово-правового обеспечения и организации контроля уклонений как элемента государственного налогового менеджмента, а также методического обеспечения результативности и эффективности контроля уклонений от налогообложения и других вопросов. Недостаточная степень разработанности искомой проблемы подтверждают актуальность темы диссертационной работы, цель, задачи и структуру.

**Цель и задачи исследования.**Целью диссертационного исследования является углубление теоретических и методологических основ уклонения от уплаты налогов и налогового контроля, разработка методических приёмов и методик оценки результативности и эффективности контроля уклонений от налогов, а также практических рекомендаций по повышению эффективности такого контроля в разрезе конкретных налогов.

Поставленная цель требует решения следующих **задач:**

- исследовать экономическое содержание уклонения от уплаты налогов, уточнить его место в системе налоговых отношений;

разграничить понятия минимизация налогов, обход налогов, уклонение от налогов, налоговая оптимизация, налоговое планирование;

уточнить место контроля уклонений от уплаты налогов в государственном налоговом менеджменте;

провести анализ масштабов и структуры уклонений от уплаты налогов;

исследовать существующую в России практику планирования работы налоговых органов в борьбе с уклонениями от уплаты налогов;

уточнить порядок взаимодействия налоговых органов и других государственных органов, осуществляющих контроль по борьбе с уклонениями от налогов;

исследовать существующие методики оценки результативности и эффективности налогового контроля с целью их развития на основе разработки критериев и показателей, используемых для оценки эффективности контроля уклонений от налогов;

разработать меры по повышению результативности деятельности налоговых органов в области контроля уклонений от уплаты налогов и совершенствования администрирования крупных налогов для целей повышения эффективности контроля уклонений от их уплаты.

**Предметом исследования**выступает совокупность налоговых отношений, возникающих в процессе контроля уклонений налогоплательщиков от уплаты налогов, а также организации контрольной работы налоговых органов за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах.

**Объектом исследования**является действующая в России налоговая система и система налогового контроля, а также деятельность налогоплательщиков по уклонению от уплаты налогов и уполномоченных органов по контролю налоговых правонарушений и преступлений.

**Теоретической основой исследования**послужили труды ведущих отечественных экономистов в области теории и практики налогообложения, государственного налогового менеджмента, налогового контроля, контроля уклонений от уплаты налогов и оптимизации налоговых платежей, а таюке законодательные акты Российской Федерации, нормативно-правовые акты федеральных органов исполнительной власти, касающиеся исследуемых проблем.

**Методологической основой**проведенного исследования является диалектический метод познания, позволяющий изучать экономические явления в их развитии, взаимосвязи и взаимообусловленности, реализовать сочетание комплексного, системного и ситуационного подходов к изучаемой теме. В процессе исследования применялись такие методы и приемы, как анализ и синтез, сравнения и группировки, графических изображений, системный подход, рейтинговой оценки и др.

**Информационной базой**послужили отчетность Росстата, Минфина России, Федеральной налоговой службы России, аналитические материалы Управления ФНС России и МВД РФ по Пензенской области, а также статистические и фактические данные, опубликованные в специальных журналах, периодической печати и в сети Internet.

**Научная новизна диссертационного исследования**в целом заключается в развитии теоретических и методологических основ деятельности органов налогового контроля по выявлению и пресечению уклонений от уплаты налогов как одного из элементов государственного налогового менеджмента, а таюке в разработке методического обеспечения и рекомендаций, направленных на построение в России результативной и эффективной системы налогового контроля, ориентированной на противодействие уклонениям от уплаты налогов.

Конкретно это выразилось в следующих основных научных результатах:

уточнено понятие уклонения от уплаты налогов как формы незаконной минимизации обязательств по налоговым платежам, являющейся объектом налогового контроля и осуществляемой налогоплательщиками посредством совершения налоговых правонарушений или налоговых преступлений, преимущественно с использованием различных схем;

раскрыто содержание понятий «схема уклонения от налогов» и «схема ухода от налогообложения», представляющих собой детальное описание взаимодействия элементов конкретного способа уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов или способа выведения ими объектов из-под налогообложения, выявление (раскрытие) которых позволяет повысить результативность контрольных мероприятий со стороны органов налогового контроля; определены признаки, присущие всем схемам уклонения от налогов или ухода от налогообложения, которые предложено зафиксировать в налоговом законодательстве (притворный характер заключаемых сделок, экономическая нецелесообразность расходов, наличие фирм-однодневок, применение нерыночных цен, аффилированность субъектов налогообложения);

для повышения эффективности документальных проверок органами налогового контроля уточнены и дополнены общая группировка и видовая классификация уклонений от налогов; предложена система критериев, позволяющая отличить уклонение от других, законных, форм минимизации налогов налогоплательщиком: правомерность и преднамеренность действий, периодичность нарушений, величина ущерба от этих действий, количество и характер взаимосвязей участников минимизации налогов, нетипичность, неординарность и завуалированность действий, экономическая обоснованность действий (их разумность и рациональность для достижения деловой цели, соотношение налоговой и деловой цели);

раскрыты содержание и место контроля уклонений от уплаты налогов во взаимосвязи с государственным налоговым менеджментом, налоговым

администрированием, налоговым механизмом и налоговым контролем в целом;

дополнены по содержанию и уточнены по нормативным параметрам применяемые налоговыми органами при планировании контрольной работы критерии оценки рисков для отбора налогоплательщиков на выездную налоговую проверку, а также предложено разделить эти критерии на две группы: для налогоплательщиков, применяющих общий режим налогообложения, и для налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы; рекомендовано формализовать эти критерии для целей полной автоматизации процесса выборки налогоплательщиков, уклоняющихся от уплаты налогов;

разработаны методика и порядок применения балльной рейтинговой оценки вероятности уклонений налогоплательщиков от уплаты налогов, которые позволяют достаточно точно разделить налогоплательщиков на группы риска по уровню вероятности их уклонения от налогов в зависимости анализируемых критериев, а также проводить качественный отбор налогоплательщиков, у которых риск уклонений от уплаты налогов наиболее вероятен, и налогоплательщиков, находящихся в зоне минимальных налоговых рисков (в отношении последних предложено завести в налоговых органах реестр и распространить на них облегчённый режим налогового контроля);

- проведены различия понятий результативности и эффективности  
контроля уклонений от уплаты налогов и предложена система соответст  
вующих показателей, основанная на разделении прямой (промежуточной) и  
конечной результативности и эффективности; разработана и формализована  
методика рейтинговой оценки результативности и эффективности контроля  
уклонений от уплаты налогов, позволяющая комплексно оценить фискаль  
ную и контрольную деятельность налоговых органов и принять решение по  
устранению недостатков;

- предложены мероприятия по повышению результативности и эффективности деятельности налоговых органов в области контроля уклонений от уплаты крупных налогов путём совершенствования администрирования налога на прибыль организаций, единого социального налога, налога на доходы физических лиц, налога на добавленную стоимость и акцизов.

**Теоретическая и практическая значимость результатов исследования.**Теоретические и методологические выводы и положения развивают традиционный понятийный аппарат темы исследования и составляют методологическую базу для разработки методик и рекомендаций в области контроля уклонений от налогов. Имеются в виду теоретическое обоснование понятий «схемы уклонения от налогов» и «схемы ухода от налогообложения», уточнение понятия уклонения от уплаты налогов и отделение его от других форм минимизации налогов, определение содержания контроля уклонений от уплаты налогов как одного из элементов государственного налогового менеджмента, признаков и критериев уклонений от налогов, уточнение общегрупповой и видовой классификации способов уклонений от налогов. Названные и другие результаты исследования расширяют возможности и инструментарий контролирующих органов для выявления и пресечения уклонений от уплаты налогов.

Практическая значимость результатов исследования заключается в том, что методические приемы **и**рекомендации по отбору налогоплательщиков для выездных проверок, по оценке и повышению результативности и эффективности контроля уклонений от уплаты налогов и другие результаты прикладного характера могут быть использованы при разработке законодательных и нормативных актов, а также в контрольной деятельности органов, осуществляющих борьбу с уклонениями от уплаты налогов. Реализация сформулированных в работе рекомендаций позволит повысить результативность и эффективность налогового контроля и контрольной деятельности налоговых органов. Результаты исследования могут также использоваться в

процессе подготовки экономистов высшей квалификации при преподавании дисциплин «Налоги и налогообложение», «Налоговое планирование», «Налоговые проверки».

**Апробация результатов исследования.**Представленные в диссертации результаты исследований докладывались и обсуждались на Международной научно-практической конференции «Социально-экономическая стратегия развития регионов в свете глобализации экономических процессов» (г. Пенза, 2005), Всероссийской научно-практической конференции «Современные проблемы менеджмента и экономики» (г. Пенза, 2005), Всероссийской научно-практической конференции «Тенденции развития финансов: теория и практика» (г. Пенза, 2008), в ходе научно-методических семинаров кафедры финансов и кредита Пензенского государственного педагогического университета (2005-2008 гг.), на ежегодных конференциях молодых ученых Пензенского государственного педагогического университета (2005-2008 гг.).

Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли свое отражение в публикациях автора общим объемом 4,15 печ.л. (из них 2,0 печ.л. в изданиях, рекомендованных ВАК).

Отдельные результаты, полученные в процессе исследования, используются в деятельности налоговых органов Пензенского района и в учебном процессе Пензенского государственного педагогического университета им. В.Г. Белинского при изучении дисциплин «Налоги и налогообложение», «Налогообложение физических лиц», «Организация и методы проведения налоговых расследований».

**Объем и структура работы.**Диссертация имеет следующую структуру, определённую логикой исследования и совокупностью решаемых в ней задач:

Введение

## Характеристика понятийного аппарата в области уклонений от уплаты налогов в системе налоговых отношений

Во все времена налоги находились на острие противоречий общественных и частных интересов, интересов государства и налогоплательщиков. В этом противоречии кроется наиболее глубинная причина уклонений налогоплательщиков от уплаты налогов.

Многогранность и сложность понятия налогов не позволяют раскрыть его содержание в одном определении. В действующем российском законодательстве, ст. 8 первой части Налогового кодекса РФ, дается следующее определение понятия налога: «Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований». В данном определении можно выделить несколько существенных моментов: денежный характер налогов, связь с финансовым обеспечением деятельности государства, отчуждение денежных средств. Также делается акцент не только на обязательность налогов, но и допускается определенная возмездность налогов в их совокупности для общества в целом. Сущность налогов проявляется в основополагающих принципах налогообложения, приведенных в ст. 3 Налогового кодекса РФ.

1. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании все общности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

2. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

3. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

4. Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

5. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными Кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренные Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено Кодексом.

6. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

## Анализ масштабов и структуры уклонений от уплаты налогов

Основные претензии Федеральная налоговая служба (ФНС) предъявляет к крупным российским компаниям, именно им принадлежит особая роль в формировании бюджета, так как их налоговые платежи на протяжении нескольких лет превышают 60% в общем объеме поступлений федеральных налогов и сборов. Рассматривая показатели контрольной работы, можно заметить, что значительную часть составляют результаты работы межрегиональных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам. По итогам первого полугодия 2007 г. доля их поступлений составила 30% в общей сумме по результатам контрольной работы. Внутренняя статистика ФНС РФ подтверждает:39 налоговых органов интересует, прежде всего, крупные плательщики, так, за прошлый год из 1,2 млн. организации, состоящих на налоговом учете в Москве, выездным проверкам было повергнуто всего 6 049 компаний, то есть 0,5%. Если рассматривать крупных налогоплательщиков, то получаются следующие данные: из 833 компаний проверке подверглись 541 (65%). Что касается обнаруженных налоговых правонарушений, то у 539 организаций (99,6%), то есть практически у всех они были выявлены, а вне зависимости от размеров проверяемых компаний этот показатель также чрезвычайно высок и составляет 98%.

Стоит заметить, что ФНС РФ значительно чаще начала привлекать работодателей к ответственности за неисполнение функций налогового агента. Помимо нарушений ст. 123 НК РФ, за подобные нарушения к работодателям применяются и ст. 199.1 УК РФ «Неисполнение обязанностей налогового агента». Статистика МВД РФ подтверждает, что к 1 октября 2007 г. число судебных приговоров, вынесенных по этой статье увеличилось по сравнению с тем же периодом 2006 г на 33%. Для сравнения приведем данные по другим основаниям: по ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов и сборов с организаций» увеличение произошло лишь на 6%, а количество привлеченных за неуплату физических лиц - на 1,3%. ФНС РФ начала активно сотрудничать с Федеральной службой по экономическим и налоговым преступлениям по правонарушениям налоговых агентов.

## Результативность деятельности налоговых органов в области контроля уклонений от уплаты налогов

В современной теории налогового контроля применяются различные количественные и качественные показатели для оценки работы налоговых органов. На сегодняшний день необходима правильная и всесторонняя оценка достигнутых результатов и выявление на ее основе резервов повышения результативности и эффективности налогового контроля.

В экономической литературе понятия «результативность» и «эффективность» налогового контроля зачастую ставят в один ряд, хотя они означают далеко не одно и то же. По мнению налоговых органов, результативность — сумма начисленных недоимок, пеней и штрафов по результатам проверки.64

Согласно отчетности налоговых органов за 2007 год в бюджетную систему Российской Федерации поступило 8,6 триллиона рублей администри-руемых ФНС России налогов, что на 28 % больше, чем в 2006 году.65 За первую половину 2008 г органы ФНС России провели 28 млн. камеральных проверок и 45 тыс. выездных налоговых проверок. По их результатам доначислено компаниям и гражданам соответственно 49 млрд. руб. и 162 млрд. руб. Согласно отчету ФНС России о результатах контрольной деятельности в январе-июне 2008 года, средняя результативность одной выездной проверки составляет 3,7 млн. руб., камеральной - 1,8 тыс. руб.66

Отдельный учет результативности и эффективности контрольной работы ведется по десяти существующим межрайонным инспекциям (МРИ). В лидерах «нефтяная» инспекция № 1 - в среднем по 540 млн. руб. на каждую проверку. Далее следует МРИ № 6 (предприятия связи) - 353 млн. руб. и МРИ № 4 (электроэнергетика) — 347млн. руб. Результативность налоговых проверок растет с каждым годом, уровень собираемости налогов в России динамично увеличивается, однако ухудшается ситуация и с масштабами уклонения от уплаты налогов. Бюджет недополучает огромные суммы средств за счет уклонения от налогов посредством применения различных схем. Подобные выводы содержатся в исследованиях многих ученых, а также выступлениях и статьях специалистов, занимающихся вопросами налогообложения.

Согласно названному налоговыми органами определению результативности и проведенному анализу их деятельности к числу налоговых платежей отнесены штрафы и пени за налоговые правонарушения. На наш взгляд включение их в показатели результативности крайне спорно. Во-первых, это противоречит сущности налогов, а во-вторых, план налоговых поступлений теперь можно выполнить за счет штрафов, а не за счет доначисленных сумм налогов по выявленным нарушениям. Поэтому считаем более правильным понимать под результативностью деятельности налоговых органов по контроля уклонений от уплаты налогов не только сумму дополнительно начисленных (взысканных) налогов и сборов в бюджеты публично-правовых образований, но и меру полноты выявления нарушений налогового законодательства по результатам камеральных и выездных проверок согласно определенной системы показателей.