Макевнина, Дина Юрьевна. Развитие механизма государственного контроля за налоговыми правонарушениями : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Макевнина Дина Юрьевна; [Место защиты: Морд. гос. ун-т им. Н.П. Огарева].- Саранск, 2012.- 252 с.: ил. РГБ ОД, 61 13-8/301

**Содержание к диссертации**

Введение

**1 Теоретические аспекты развития механизма государственного контроля за налоговыми правонарушениями налогообязанных лиц 12**

1.1 Научные взгляды на содержание налогового контроля, его роль и значение в системе государственного контроля 12

1.2 Налоговые правонарушения как основной объект государственного налогового контроля 41

1.3 Нормативно-правовое обеспечение механизма налогового контроля за налоговыми правонарушениями в Российской Федерации 66

**2 Анализ действующего механизма государственного налогового контроля за налоговыми правонарушениями (на материалах УФНС России по Республике Мордовия) 82**

2.1 Исследование показателей контрольной работы налоговых органов Приволжского федерального округа по борьбе с налоговыми правонарушениями 82

2.2 Анализ организации и результатов проведения государственного налогового контроля за соблюдением налогового законодательства в регионе 103

2.3 Оценка механизма взаимодействия государственных органов по осуществлению налогового контроля за налоговыми правонарушениями 122

**3 Развитие механизма государственного контроля за налоговыми правонарушениями налогообязанных лиц 145**

3.1 Разработка рекомендаций по совершенствованию нормативно-правового обеспечения механизма налогового контроля за налоговыми правонарушениями 145

3.2 Повышение результативности функционирования механизма государственного налогового контроля за налоговыми правонарушениями 162

3.3 Разработка методики интегрированной оценки результативности налогового контроля за налоговыми правонарушениями налогообязанных лиц

3.4 Совершенствование организации взаимодействия налоговых и правоохранительных органов в борьбе с налоговыми правонарушениями 202

Заключение 220

Список использованных источников

* [Налоговые правонарушения как основной объект государственного налогового контроля](http://www.dslib.net/finansy/razvitie-mehanizma-gosudarstvennogo-kontrolja-za-nalogovymi-pravonarushenijami.html#5235921)
* [Нормативно-правовое обеспечение механизма налогового контроля за налоговыми правонарушениями в Российской Федерации](http://www.dslib.net/finansy/razvitie-mehanizma-gosudarstvennogo-kontrolja-za-nalogovymi-pravonarushenijami.html#5235922)
* [Анализ организации и результатов проведения государственного налогового контроля за соблюдением налогового законодательства в регионе](http://www.dslib.net/finansy/razvitie-mehanizma-gosudarstvennogo-kontrolja-za-nalogovymi-pravonarushenijami.html#5235923)
* [Повышение результативности функционирования механизма государственного налогового контроля за налоговыми правонарушениями](http://www.dslib.net/finansy/razvitie-mehanizma-gosudarstvennogo-kontrolja-za-nalogovymi-pravonarushenijami.html#5235924)

## Налоговые правонарушения как основной объект государственного налогового контроля

Контроль (от франц. controle - проверка) - составная часть управления экономическими объектами и процессами, заключающаяся в наблюдении за объектом с целью проверки соответствия наблюдаемого состояния объекта желаемому и необходимому состоянию, предусмотренному законами, положениями, инструкциями, другими нормативными актами, а также программами, планами, договорами, проектами, соглашениями .

Контроль является широко распространенным объективным явлением в экономической жизни общества и неотъемлемой составляющей государственного управления, направляя его по установленным идеальным моделям, корректируя поведение подконтрольного объекта. Контроль тесно взаимосвязан с другими функциями управления, он как бы пронизывает все сферы жизнедеятельности государства, направляя их в русло законности и правопорядка . Возникнув на определенной стадии общественного развития, контроль по мере расширения производства и усложнения задач играет все большую роль в жизни общества.

Контроль сам по себе не представляет первичной деятельности, он касается действий, осуществляемых независимо от него . Вместе с тем, это самостоятельная функционально обособленная деятельность, получающая, в свою очередь, выражение в сознательной, целенаправленной, положительно организующей деятельности творческого характера4. Контроль представляет

Особое место в системе контроля занимает государственный контроль, т. е. контроль за деятельностью хозяйственного субъекта со стороны государства.

Государственный контроль - контроль со стороны государственных органов за соблюдением законов, нормативных актов, правомерным ведением финансово-хозяйственной деятельности, уплатой налогов .

Государственный контроль как правовой институт известен и востребован во всем мире. Во всех цивилизованных демократических странах издавна сложились и достаточно успешно функционируют системы бюджетно-финансового и административного контроля, имеется разветвленная сеть контрольных органов. Причем в каждой отдельной стране на различных исторических этапах государственный контроль имел свои специфические черты, с применением своеобразных методов в зависимости от существующей формы правления, государственного устройства и политического режима.

О важности и необходимости проведения эффективного государственного контроля постоянно говорят первые лица государства, политики, граждане. Его значимость подчеркивается специалистами и учеными.

Государственный контроль является одним из важнейших атрибутов демократического государственного управления, ни одно государство не может полноценно функционировать без развитой системы контроля, сильная и стабильная власть невозможна без контроля, дисциплины и ответственности

Основная задача государственного контроля - это повышение эффективности деятельности органов государственной власти по защите интересов Российской Федерации и ее граждан путем усиления ответственности этих органов и их должностных лиц за исполнение возложенных на них обязанностей. Такой контроль по своей сути может и должен осуществляться от имени государства специальными органами контроля, не связанными какими-либо другими функциями.

Деятельность государственного контроля осуществляется по двум основным направлениям: - контроль за исполнительской дисциплиной, прежде всего, соблюдением законов Российской Федерации, указов и распоряжений Президента Российской Федерации, постановлений Правительства Российской Федерации, других нормативных актов федеральных органов исполнительной власти через институт федеральных инспекторов; - контроль деятельности органов власти субъектов Российской Федерации через полномочных представителей Президента Российской Федерации в федеральных округах. Этот контроль проводится по вопросам ведения Российской Федерации (статья 71 Конституции России) и по вопросам совместного ведения Российской Федерации и субъектов Российской Федерации (статья 72 Конституции России) во взаимодействии с контрольными подразделениями органов власти субъектов Федерации. В современных условиях хозяйствования наблюдается усиление роли государственного контроля, что, естественно, выражает интересы всей Российской Федерации и каждого ее субъекта. В целом на федеральном уровне насчитывается около 30 видов государственного контроля, осуществляемых в порядке, определенном Федеральным законом от 26 декабря 2008 года №294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля», а также 15 специальных видов контроля, осуществляемых в порядке, установленном иными законами. Контрольные полномочия осуществляют 30 федеральных органов исполнительной власти и контрольные органы субъектов Российской Федерации.

Государственный контроль функционирует не в виде отдельных, самостоятельных и независимых элементов, а как единая целостная система. Понятие системы государственного контроля не исчерпывается и не сводится лишь к системе органов. Оно намного шире, поскольку содержит нормативно-правовую базу, порядок осуществления, различные формы и методы проведения контрольных мероприятий. Взаимодействие указанных элементов системы контроля интегрирует их в устройство, именуемое механизмом, и образует его качественные характеристики. При этом те или иные элементы, входящие в механизм государственного контроля, взаимодействуют друг с другом не целиком, а определёнными своими сторонами и свойствами. Формируя особый организационно-правовой механизм взаимоотношений государства с обязанными лицами, последнее определяет основные элементы этого механизма: субъекты, объект, методы, формы, порядок и характер деятельности уполномоченных органов. В связи с этим, механизм государственного контроля можно определить как целенаправленно организованное взаимодействие субъектов и объектов контроля, которое обязательно и независимо от его качества регулируется правовыми нормами, устанавливающими цели и предметы контроля, основания и порядок его осуществления, используемые средства и методы

Непременным условием нормального функционирования экономики и финансовой системы выступает финансовый контроль, составной частью входящий в единый механизм государственного контроля. Его назначение заключается в содействии успешной реализации финансовой политики государства, обеспечении процесса формирования и эффективного использования финансовых ресурсов.

## Нормативно-правовое обеспечение механизма налогового контроля за налоговыми правонарушениями в Российской Федерации

Таким образом, основными факторами, оказывающими влияние на выбор индивида между легализацией деятельности и уклонением от официального декларирования доходов и уплаты налогов, являются тяжесть наказания, вероятность его наступления и ожидаемая величина налоговых обязательств.

Несмотря на то, что многочисленные эмпирические данные подтверждают правильность сделанных выводов, нельзя не признавать существования множества других факторов, оказывающих влияние на склонность индивидов к совершению налоговых правонарушений. Среди них: размер населенного пункта, уровень образования, возраст, организационно-правовая форма предприятия, применяемые системы налогообложения, а также культурные различия и социальные нормы, принятые в обществе или какой-либо его части и др.

Обобщив данные подходы, мы предлагаем выделить для классификации причин, порождающих совершение противоправных деяний в области налогообложения, такой критерий, как «воля налогоплательщика при совершении правонарушения». В связи с этим, с некоторой условностью, причины можно классифицировать, на объективнее и субъективные (рисунок 1.9). Причины налоговых правонарушений Классификация причин налоговых правонарушений

Объективные причины не зависят от воли налогоплательщика и подразделяются на разрешающие и вынуждающие.

Сущность разрешающих причин сводится к экономико-юридической легкости, или напротив, сложности процесса совершения налоговых правонарушений. Позволяющие причины можно разделить на правовые и технические.

Правовые причины связаны с несовершенством налогового законодательства, которое проявляется в сложности самой налоговой системы: большом количестве налогов, нечеткой формулировке налоговых законов, наличии различных ставок, многочисленных налоговых льгот, различных способов учета расходов. Пробелы в налоговом законодательстве позволяют налогоплательщикам выискивать варианты противоправного снижения налогов.

Технические причины порождаются слабостью контроля и (или) несогласованностью действий между налоговыми органами и прочими (например, правоохранительными) государственными органами государства, а также недостаточной развитостью международного сотрудничества в области борьбы с налоговыми правонарушениями. О вынуждающем происхождении причин можно говорить, когда уплата налоговых платежей не соизмерима с получением нормальной прибыли добросовестными налогоплательщиками. К вынуждающим причинам относятся причины стимулирующего, организационного и фискального характера.

Стимулирующие причины связаны с косвенными последствиями регулирующей функции налогов, которая проявляется в достижении определенных целей налоговой политики государства в социальной и экономической сферах посредством налогового механизма. С помощью налогов, как инструмента экономической политики, государство дает преимущество одним отраслям и (или) субъектам экономики и угнетает другие. Налогоплательщики отраслей, где повышены ставки налогов, отсутствуют льготы вынуждены уклоняться от налогов, чтобы сохранить конкурентоспособность предприятий отрасли на прежнем уровне.

Примером организационных вынуждающих причин могут служить отношения директора и подчиненного на предприятии, когда работник вынужден исполнять приказы начальства.

Фискальные причины вытекают из одноименной функции налогов, заключающейся в обеспечении государства необходимыми ему средствами. Важнейшим фактором, «принуждающим» фирмы к совершению налоговых правонарушений является налоговая нагрузка на налогоплательщика, связанная с чрезмерными изъятиями. Это случается, когда ставки налогов настолько высоки, что уклонение от них становится единственной возможностью не обанкротиться.

Субъективные причины зависят от воли налогоплательщика и сводятся к его моральным установкам. Хорошо известно, что одинаковые условия налогообложения не воспринимаются одними субъектами как причина отказа от честной уплаты налогов, в то время как другие изыскивают способы уклонения от налогов.

Морально-нравственные причины совершения налоговых правонарушений проявляются в негативном отношении к существующей жесткой налоговой системе, низком уровне налоговой культуры и в корыстных интересах налогоплательщиков. Конкретнее, они связаны: - с представлением о высоких нерациональных расходах государства; - с невидимостью общественных благ, получаемых косвенным образом через социальную среду.

Учет приведенной классификации причин имеет важное значение в организации борьбы с нарушениями налогового законодательства, так как способствует систематизированному их изучению, рациональному выбору форм и методов контрольной работы налоговых и иных государственных органов по выявлению, пресечению и предупреждению налоговых правонарушений, эффективному проведению налогового контроля. Кроме того, выделение причин объективного и субъективного характера дает возможность определять форму вины налогоплательщика при совершении правонарушения, что, в итоге, может существенно сказаться на виде и размере назначаемого наказания.

Налоговый кодекс Российской Федерации содержит исчерпывающий перечень видов налоговых правонарушений, за совершение которых наступает налоговая ответственность. Составы налоговых правонарушений закреплены в главах 16 и 18 НК РФ (рисунок 1.10). В главе 16 содержатся следующие виды налоговых правонарушений: нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ), нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке (ст. 118 НК РФ), непредставление налоговой декларации (ст.119 НК РФ), нарушение установленного способа представления налоговой декларации (ст. 119.1 НК РФ), представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения (ст. 119.2 НК РФ), грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ), неуплата или неполная уплата сумм налога (ст. 122 НК РФ),

## Анализ организации и результатов проведения государственного налогового контроля за соблюдением налогового законодательства в регионе

В 2010 году преимущественное положение заняла МРИ ФНС России №1 с суммой доначислений 83397 тыс. руб., что составило 30 % от общего объема доначисленных платежей. Инспекции ФНС России по Ленинскому и Октябрьскому районам г. Саранска выявили по результатам камеральных проверок 80485 тыс. руб. и 32153 тыс. руб. неуплаченных налогоплательщиками средств, что позволило им занять второе и третье места соответственно.

По сравнению с 2010 годом ситуация в 2011 году не изменилась. Лидирующие позиции за собой по-прежнему сохранила МРИ ФНС России 1 с суммой доначислений 84280 тыс. руб., или 32,4 % от общего объема доначисленных средств. Уменьшилась сумма доначисленных платежей по Инспекции ФНС России по Ленинскому району г. Саранска до размера 61326 тыс. руб. (или 23,6 %), которая позволила занять инспекции второе место. Напротив, в Инспекции ФНС России по Октябрьскому району г. Саранска объем дополнительно начисленных средств увеличился и составил 36718 тыс. рублей.

Подводя итог проведенному исследованию проблем, связанных с совершением налоговых правонарушений в Республике Мордовия, приходим к выводу, что они в регионе столь же актуальны и остры, как и на территории Приволжского федерального округа. Однако существуют и свои специфические черты, обусловленные экономическим развитием республики.

В Республике Мордовия налоговыми органами активно ведется работа по выявлению и пресечению фактов налоговых правонарушений с помощью камеральных и выездных проверок. Так, количество камеральных проверок в 2011 году по сравнению с 2007 годом уменьшилось в 1,3 раза, а количество выявленных нарушений по итогам их проведения - в 1,1 раза. Однако доля результативных камеральных проверок возросла на 0,9 % и составила в 201 году 6,5 процентов.

Количество проведенных выездных налоговых проверок и выявленных по их результатам налоговых правонарушений в республике также сократилось в 2011 году в 1,4 раза в сравнении с 2007 годом. Вместе с тем, результативность выездных проверок увеличилась с 2007 года на 4,5 % и в 2011 году составила 99,3 %, а в 2009 - 2010 гг. достигала 100 процентов.

Стоит отметить, что основные нарушения налогового законодательства по Республике Мордовия аналогичны нарушениям законодательства о налогах и сборах в целом по Приволжскому федеральному округу. Но основным направлением преступных посягательств нарушителей налогового законодательства является единый вмененный доход для отдельных видов деятельности, доля нарушений по которому составляет 30,9 процентов. Однако наибольший объем доначисленных средств приходится на НДС (53,5 %) и налог на прибыль (24,1 процента).

Следует отметить, что доля доначислений по результатам проверок в общем объеме поступлений в бюджет, начиная с 2009 года, имеет тенденцию к снижению. По сравнению с 2007 годом она увеличилась на 1,5 % и составила в 2011 году 5,7 процентов. Наибольшего значения указанный показатель достиг в 2009 году (21,6 процентов).

Наибольшие суммы доначисляются по результатам выездных налоговых проверок. При этом не все доначисленные средства поступают в бюджет. Так, в 2011 году фактически взыскано в бюджет лишь 52,1 % платежей, что на 30,2 % больше, чем в 2007 году. Вместе с тем, максимальный процент фактически взысканных в бюджет средств (79,9 %) приходится на 2009 год. Больше всего средств доначисляется по результатам выездных проверок организаций. В 2011 году данный показатель составил 90,6 процентов. Кроме того, отрицательно на доходах бюджета сказывается наличие убыточных организаций на территории Республики Мордовия. Несмотря на их численное сокращение, ущерб остается значительным. Только в 2011 г. от убыточных предприятий сумма убытка превысила 860 млн. рублей.

Сходна ситуация РМ с ситуацией в Приволжском федеральном округе по выявлению налоговых правонарушений в наиболее густонаселенных и экономически развитых районах. Так, наибольшее количество налоговых правонарушений, а соответственно и наибольшие суммы доначислений, приходятся на 3 инспекции в Республике Мордовия: Инспекцию ФНС России по Ленинскому району г. Саранска, Инспекцию ФНС России по Октябрьскому району г. Саранска и МРИ ФНС России №1 по Республике Мордовия.

Но, несмотря на детальное изучение организации и результатов проведения налогового контроля за соблюдением налогового законодательства налоговыми органами Республики Мордовия, общая картина выглядела бы неполной без рассмотрения организации взаимодействия налоговых органов с другими государственными органами в целях борьбы с налоговыми правонарушениями.

Государственные органы демократического государства образуют в своей совокупности определенную систему, обладающую признаком единства. Это единство органов предполагает и отражает единство интересов и воли народа, которую они осуществляют. Единство системы государственных органов проявляется в том, что все составляющие ее органы действуют не разрозненно, а совместно, находятся в тесной взаимосвязи, взаимодействии и взаимозависимости 50.

В соответствии со ст. 4 Закона РФ « О налоговых органах Российской Федерации» налоговые органы осуществляют свою деятельность во взаимодействии с федеральными органами исполнительной власти, органами государственной власти субъектов Федерации и органами местного самоуправления.

Так же в соответствии с п. 3 ст. 82 НК РФ налоговые органы, таможенные органы, органы внутренних дел и следственные органы в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

## Повышение результативности функционирования механизма государственного налогового контроля за налоговыми правонарушениями

На наш взгляд, они наиболее полно будут отражать негативные стороны в деятельности налогоплательщиков. С помощью данных критериев, используемых в совокупности, налоговыми органами может проводиться всесторонний экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и соответствующих первичных документов.

Используя данные критерии, налогоплательщики имеют возможность проанализировать способы и результаты своей хозяйственной деятельности и оценить степень вероятности назначения в их отношении выездной налоговой проверки, а также оценить вероятный объем налоговых претензий по результатам такой проверки.

Следует отметить, что соответствие плательщика данным критериям еще не говорит о том, что у него есть нарушения налогового законодательства, и не означает, что в процессе выездной налоговой проверки ему обязательно будут предъявлены налоговые претензии. Решение о том, достоверно ли отражены в налоговой отчетности результаты деятельности организации, может быть принято инспектором только на основании всестороннего анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и соответствующих первичных документов.

Эти критерии являются попыткой стимулировать плательщиков к добровольному отказу от инструментов минимизации налогов. В отношении налогоплательщиков, которые не отвечают критериям, в основном будет проводится мониторинг данных отчетности и информации из внешних источников.

В этом отношении интересен опыт США, где наиболее распространенным методом выбора налоговых деклараций для дальнейшей проверки является метод «отличительного параметра». Он заключается в математическом подходе, используемом Службой внутренних доходов США (далее - СВД). Метод позволяет классифицировать налоговые декларации в зависимости от вероятности наличия в них неточностей или ошибок.

В соответствии с указанным методом налоговые декларации подразделяются на несколько групп. К примеру, декларации физических лиц подразделяются на группы в зависимости от общей величины дохода, указанного в декларации, а компьютерная формула определяет параметры для оценки налоговой декларации. Указанные параметры суммируются в целях получения определенного количественного показателя - «отличительного параметра». В результате, чем выше полученный количественный показатель, тем больше вероятность того, что налоговая декларация будет подвергнута проверке. Окончательное решение, проверять отобранные по наиболее высокому количественному показателю налоговые декларации или нет, а также какой вид налоговой проверки использовать, принимается после ручного отбора налоговых деклараций.

Кроме «отличительного параметра» существуют иные методы, используемые СВД в целях выбора налоговых деклараций для дальнейшей проверки. В частности, если налогоплательщик обращается в СВД за возвратом излишне уплаченных налогов. В этих случаях СВД анализирует представленную таким налогоплательщиком декларацию и устанавливает обоснованность обращения налогоплательщика за возвратом.

СВД также использует информацию о содержащихся в налоговых декларациях ошибках или неточностях, полученную из внешних источников. К таким источникам относятся, в частности, газеты, документы публичного характера и физические лица. Если СВД сделает вывод, что указанная выше информация заслуживает доверия, информация может быть использована в целях отбора налоговых деклараций для проверки.

Стоит также отметить, что информационное обеспечение системы отбора налогоплательщиков для выездной налоговой проверки находится на неудовлетворительном уровне. Это весьма серьезный недостаток.

Эффективная система отбора налогоплательщиков должна иметь весьма широкий охват информации, чтобы налоговые органы могли автоматизировано выявить тех налогоплательщиков, которые предоставляют недостоверные сведения. В данной ситуации необходимо констатировать, что информационная база налоговых органов для проведения предпроверочного анализа и рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок не отвечает современным требованиям, так как содержит в основном внутреннюю информацию, которая в большинстве случаев не позволяет установить действительное финансовое состояние налогоплательщика. Информация из внешних источников зачастую используется сотрудниками налоговых органов уже непосредственно при проведении выездной проверки конкретного налогоплательщика. Планирование же налоговой проверки происходит в налоговом органе на основе только имеющейся там информации, которой иногда бывает недостаточно. Кроме того, сама структура информационного ресурса не весьма удобна в использовании

Для решения этой проблем мы предлагаем создание информационного ресурса, содержащего информацию из внутренних и внешних источников, на базе которого будет проводиться анализ деятельности налогоплательщика и, тем самым, обеспечиваться оптимальный отбор налогоплательщиков для проведения мероприятий налогового контроля.