Черномордов Леонид Иванович. Направления совершенствования государственного контроля в сфере налогообложения : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Орел, 2005 177 c. РГБ ОД, 61:05-8/4127

**Содержание к диссертации**

Введение

1. Экономическое содержание и принципы организации налогового контроля 7

1.1. Сущность и место налогового контроля в условиях предпринимательской деятельности 7

1.2. Организационно - правовые методы и принципы осуществления налогового контроля 18

1.3. Функциональное назначение и порядок проведения налоговых проверок как главного инструмента налогового контроля 40

2. Действующий механизм налогового контроля в современных российских условиях 54

2.1. Оценка эффективности проведения налогового контроля в РФ 54

2.2. Контроль за платежами в бюджет юридических лиц и организация внутрихозяйственного налогового контроля 80

2.3. Налогообложение физических лиц как объект контрольной 96 работы налоговых органов в РФ

3. Пути повышения эффективности работы налоговых органов и методов налогового контроля 107

3.1. Сравнительные результаты контрольной работы налоговых инспекций на примере г. Ставрополя 107

3.2. Направления дальнейшего совершенствования налогового контроля в Российской Федерации как составной части налогового 119 администрирования

Заключение 142

Список источников информации 148

Приложения 162

**Введение к работе**

В условиях перехода Российской Федерации к рынку наращивание экономического потенциала возможно только при существовании стабильной налоговой системы, неотъемлемым элементом которой является налоговый контроль, определяющий основу государственного управления в сфере налогообложения.

Система налогового контроля начала формироваться с начала 90-х гг. и продолжает развиваться и в настоящее время. Современный этап социально-экономического развития требует проведения налоговой политики, учитывающей как необходимость активизации экономической деятельности государства, так и реальную возможность налогоплательщика уплачивать в виде налогов определенную сумму денежных средств, необходимую для формирования бюджетов различных уровней и внебюджетных фондов.

Правовое оформление российской государственной системы налогового контроля призвано обеспечить соблюдение баланса интересов государства и лиц, исполняющих налоговые обязанности. В большей степени именно в рамках налогового контроля изо дня в день происходит реализация государственных интересов в налоговой сфере, что, естественно, вызывает повышенный интерес к изучению функционирования своеобразного механизма налогового контроля.

Не секрет, что в России уклоняться от уплаты налогов не то что не зазорно,

\* а рассматривается налогоплательщиками как абсолютно нормальное явление.

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

И 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.). В нашей стране избран второй путь. Недобросовестный налогоплательщик по-прежнему продолжает уклоняться от налогов, а на добросовестного — ложится еще большее налоговое бремя. Это ставит два хозяйствующих субъекта в заведомо неравные условия. Рыночная экономика сурова, и потому логических финалов 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 уплаты налогов, то есть уйдет (полностью или частично) в теневую экономику.

Такая ситуация особенно характерна для государств с развивающейся рыночной экономикой, у которых налоговая система еще не устоялась. Чтобы избежать подобной ситуации, государство должно сочетать относительно невысокие налоги с высокой эффективностью налогового контроля, тем самым повышая наступление ответственности в отношении налогонеплателыциков, фактически создавая условия, когда заплатить налоги становится выгоднее, чем от них уклоняться.

Россия также декларирует стремление двигаться по этому пути. Но видимо пройдет еще не один год, пока на данном пути будут достигнуты серьезные результаты. Необходимо укрепить заложенный правовой фундамент налоговых отношений, обеспечить комплексный подход к решению насущных проблем налогового контроля.

Изучению и разработке проблем совершенствования государственного налогового контроля посвятили свои труды и внесли значительный вклад в экономическую науку такие экономисты как: Бакаев А.С., Белобжецкий И.А., Брызгалин А.В., Бурцев В.В., Вознесенский Э.А., Горский И.И., Гуреев В.И., Данилевский Ю.А., Дмитренко Т.М., Кваша Ю.Ф., Козырин А.Н.,

Крамаровский Л.М., Кучеров И.И., Ларичев В.Д., Наринский А.С., Пансков

В.Г., Пепеляев С.Г., Попова Л.В., Поролло Е.В., Рагозин Б.А., Рябчиков М.П.,

Черник Д.Г., Шаталов СВ., Шохин СО. **і**

В числе зарубежных исследователей этой темы выделяются труды таких

ученых, как Боден Ж., Вагнер А., Лаффер А., Мирабо В., Самуэльсон П., Смит

А. и др.

Исследование контроля с правовой точки зрения осуществлялось известными учеными: Горшеневым В.М., Лазаревым Б.М., Студеникиной М.С, Шаховым И.Б., Шориной Е.В. и другими.

Однако, многогранность и сложность проблемы предоставляет достаточно места для дальнейшего исследования.

Вышеизложенное определило выбор темы исследования, ее структуру и круг решаемых задач.

*Цель*диссертационного исследования в усовершенствовании действующей практики налогового контроля и показателей его эффективности на примере функционирования налоговых органов.

Для достижения намеченной цели исследования в работе поставлены следующие *задачи.*

1 .Рассмотреть экономическое содержание налогового контроля (сущность, значение, организационно-правовые методы, принципы осуществления).

2.Изучить значение и перспективы развития налогового контроля в  
\* современных условиях.

3.Раскрыть функциональное назначение и порядок проведения налоговых проверок.

^-.Проанализировать организационные, методические и иные предпосылки осуществления налогового контроля, исследовать состояние его правовой базы.

5.Оценить состояние налогового контроля в Российской Федерации и  
% определить факторы, влияющие на его эффективность.

6.Предложить систему оценочных показателей деятельности налоговых

органов и обосновать предложения по ее совершенствованию.

7.Разработать авторскую трактовку основных направлений по совершенствованию налогового контроля.

*Теоретической и методологической основой*исследования явились Конституция и Законы Российской Федерации, Указы Президента РФ, постановления Правительства РФ по вопросам налогов государственного финансового и налогового контроля, законодательные и нормативные акты, инструктивные материалы и материалы научно-практических конференций и Пфиодических изданий, труды отечественных и зарубежных исследователей, посвященных вопросам налогового контроля.

*Объектом*исследования явилась организация и практическое осуществление налогового контроля в Российской Федерации, Государственных налоговых инспекций г. Ставрополя.

*Научная новизна*работы заключается в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию налогового контроля, используя составное части государственного финансового контроля.

*Практическая значимость*диссертационного исследования заключается в выработке рекомендаций по организации и повышению эффективности осуществления налогового контроля и в возможности использования полученных результатов в практической деятельности налоговых органов при оценке эффективности работы.

Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений. Работа выполнена на 161 страницах машинописного текста и включает 11 рисунков, 17 таблиц, 9 приложений.

## Сущность и место налогового контроля в условиях предпринимательской деятельности

Становление новой федеративной государственности России потребовало коренных изменений всей финансовой системы страны и прежде всего — в налоговой сфере. От того, каким будет налоговое законодательство России, зависит ее развитие в ближайшие десятилетия.

Первые попытки структурных налоговых изменений, предпринимаемые в начале 1990-х гг., хоть и заменили ранее существовавшую советскую систему планового распределения прибыли предприятий, когда в бюджет изымалась ее часть, оставшаяся после формирования в соответствии с установленными нормативами различных производственных и непроизводственных фондов, но не решили, а в тех условиях тотальной нестабильности и не могли решить, основную задачу налоговой системы — учесть интересы всех субъектов экономических отношений.

В стране провозглашена либерализация экономической политики, идет процесс снижения налогового бремени. Тем острее встает проблема обеспечения безусловного соблюдения налогового законодательства.

Процесс формирования налогового законодательства еще не завершен. Действующий большой массив подзаконных актов, часто противоречащих друг другу не может не отражаться на экономике страны. Положение усугубляется и таким явлением, как нежелание налогоплательщиков выполнять обязанности по уплате налогов и сборов, стремлением использовать несовершенства законодательства и недостатки в работе налоговых органов для уклонения от уплаты налогов. Поэтому на передний план выходит контроль.

Контроль - это процесс, необходимый для достижения цели и состоящий из установки стандартов, изменения фактически достигнутых результатов и проведения корректировок в том случае, если достигнутые результаты существенно отличаются от установленных стандартов. Он необходим для обнаружения и разрешения возникающих проблем раньше, чем они станут слишком серьезными, и используется для стимулирования успешной деятельности.

Существует четыре основных точки зрения в определении сущности контроля.

1. Контроль является сферой деятельности органов государственного и хозяйственного управления, в частности как метод или форма управленческой деятельности [74, с.34]. Но контроль не может быть сведен к методу или форме управленческой деятельности, так как он является самостоятельной функцией управления.

2. В теории управления выделяется три стадии управленческой деятельности: проектирование и определение основной цели, организация исполнения, контроль исполнения, то есть контроль трактуется как особая стадия управленческого цикла. Еще СЕ. Каменицер отметил [91, с. 88], что «контроль ведется в трех направлениях: а) за ходом осуществления намеченной цели; б) за выполнением отдельных мер, являющихся звеньями работы по достижению цели; в) за реализацией намеченной ранее эффективности решений». Однако автор считает, что нельзя упускать еще одно из направлений контроля: изучение обоснованности и целесообразности самих управленческих решений, объектом которого являются нормативные и инструктивные документы и законы.

3. С позиций кибернетики контроль представляет собой форму обратной связи, посредством которой управляющая система получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и исполнении управленческих решений. Так, в частности, Белобжецкий И.А. считает [69, с 294], что контроль представляет собой систему наблюдения и проверки процесса функционирования и фактического состояния управляемого объекта с целью обоснованности и эффективности принятых управленческих решений и результатов их выполнения, выявления отклонений от требований этих решений, устранения неблагоприятных явлений и сигнализации о них при

необходимости компетентным органам.

## Оценка эффективности проведения налогового контроля в РФ

Сбор налогов - комплексная функция, в процессе которой взаимодействует сборщик налогов (в лице налоговой службы) и налогоплательщик. От эффективности этого взаимодействия зависит уровень собираемости налогов в стране. Поэтому, чтобы предложить мероприятия по совершенствованию налогового контроля, проанализируем параметры налоговой реформы контрольную работу налоговой службы и факторы, влияющие на её эффективность.

Современный этап налоговой реформы отличается высокой динамичностью: приняты кардинальные поправки в отдельные виды налогов, активно реализуется общая концепция развития налоговой системы. В этих условиях важно своевременно фиксировать и оценивать наиболее существенные сдвиги в налогообложении, а вместе с ними и качество налоговой политики. Рассмотрим некоторые общие характеристики налоговой системы, наиболее ярко проявившиеся в последние годы.

Снижение налоговой нагрузки: идея и реальность [192, с. 17]. Смыслом и главной характеристикой налоговой системы является «доставка» средств в бюджет, поэтому рассмотрение российской системы налогов естественно начать с налоговых платежей. В этом отношении показатели за 2000-2003 гг. выглядят весьма убедительно: доходы консолидированного бюджета увеличились в 2,9 раза, а контролируемые налоговыми органами (МНС) доходы — в 2,7 раза.

Если говорить о налоговой нагрузке в целом, то можно видеть последовательное увеличение бремени налогов в последние годы (табл. 2).

Явный рост налогового бремени происходит на фоне экономического роста. Парадоксальность этой ситуации состоит еще и в том, что повышение налоговой нагрузки идет вопреки реальным шагам по снижению налогов.

Классическая либеральная схема взаимосвязи налогов и экономики выглядит так: снижение налогов — активизация производства - увеличение налоговой базы — рост налоговых платежей. В этой схеме, столь популяризируемой некоторыми идеологами реформ, нет и не может быть места повышению налогового бремени, тогда как именно это повышение мы сегодня и наблюдаем.

Объяснение этого факта, на наш взгляд, состоит в следующем.

В действительности реализуется не указанная схема, а другая, где исходным пунктом выступает не снижение налогов, а рост производства. По поводу того, откуда этот рост взялся в 2000 г., сказано немало, но то, что он ни коим образом не обязан своим происхождением снижению налогов, - факт бесспорный. Именно оживление экономики послужило причиной роста налоговых платежей, причем, роста ускоренного за счет более быстрого расширения налоговой базы (в том числе роста цен) и появившейся возможности выплаты накопившихся долгов по налогам, что и вело к увеличению нагрузки.

Вывод — сегодня в России работает не либеральная схема, а напротив, оживление экономики обусловливало ускоренный рост налогов и повышение налогового бремени. В свою очередь, рост нагрузки стал дополнительным аргументом в пользу снижения налогов. Сегодняшнее снижение налогов носит подчиненный характер: в связке налоги — производство оно является определяемым, зависимым, несамостоятельным фактором, а следовательно, не может быть устойчивым. Рост производства не связан с уменьшением налогов, их параллельное движение случайно.

Потребность государства в дополнительных ресурсах огромна: внешний долг, социальная сфера, армия, — все требует значительных расходов. Крайне пессимистично выглядит перспектива страны на фоне утечки капиталов и чахлого инвестиционного процесса. С последним дело обстоит критически. Уже более десяти лет, как манны небесной, мы ждем иностранных инвестиций, но кто же пойдет в страну, в которой почти весь ее собственный бизнес не в ладах с законом и из которой бежит национальный капитал: в крайнем случае, можно вложиться в скорую отдачу - спекуляцию, торговлю, нефть.

В такой ситуации государство не имеет права оставаться пассивным, оно обязано взять на себя запуск инвестиционного процесса, обеспечить его не только декларациями, но и собственными ресурсами, для чего ему также нужны налоги.

Если говорить о «невыносимом налоговом гнете» и как следствии этого гнета — стратегической линии на снижение налогов, отметим в этих проблемах некоторые нюансы.

Один из них связан с методологией расчета налогового бремени. Общая налоговая нагрузка учитывает налоги на внешнеэкономическую деятельность, и они по величине могут быть значительными. К примеру, их доля в ВВП составляла в 1997 г. - 1,8%, тогда как в 2003 г . - 4,3%. Такие колебания говорят об осторожности, с какой следует оперировать общим показателем налогового бремени, ибо за счет исключительно конъюнктурных факторов (движение мировых цен на сырье) показатель налогового бремени может значительно колебаться. Но можно ли такое колебание назвать колебанием нагрузки на экономику? Повышение общего бремени за счет внешнеторговых факторов может вовсе не свидетельствовать об ужесточении налогового режима в стране. Более того, рост цен на сырье влечет активизацию производства сырьевых отраслей. Рост налогов при этом является, в основном, следствием роста производства.

Еще один методологический момент прямо связан с задачами государства в инвестиционной сфере: налоговая нагрузка должна учитывать вложения государства в производство и понижаться на их величину.

Практический нюанс состоит в том, что налоговое бремя в России вполне среднего уровня, однако остается актуальным вопрос о его распределении: здесь мы остановимся на двух его аспектах - отраслевом распределении бремени и льготах.

Анализ налоговой нагрузки основных отраслей экономики за 2000-2003 гг., рассчитанной как отношение суммы поступивших налоговых платежей к валовой добавленной стоимости, показывает ее неравномерность. Основная тяжесть налогов лежит на производственных отраслях (за исключением сельского хозяйства). Это обусловлено самим характером их деятельности, представляющей меньше возможностей для легального и нелегального ухода от налогов.

## Сравнительные результаты контрольной работы налоговых инспекций на примере г. Ставрополя

Свести свои налоговые обязательства к минимуму - понятное и вполне разумное желание всех налогоплательщиков. Но нередко кое-кто из них пытается минимизировать налоги с помощью различных и иногда незаконных схем. Пресечение этих схем может реализоваться только с помощью эффективной контрольной работы налоговых инспекций. Эффективность работы налоговых органов - основной принцип, который лежит в основе организации работы налогового аппарата.

Необходимость оценки контрольных действий в налоговой службе вызвана в первую очередь тем, что сопоставление результатов работы районных инспекций позволяет принимать объективные решения для корректировки работы и обмена накопленным опытом. Кроме того, оценка деятельности необходима для решения организационных (кадровых) проблем и стимулирования работы отделов.

Многогранность самих налоговых отношений, многообразие видов налоговых платежей, наличие разных задач не позволяют ограничиваться одним показателем для оценки деятельности налоговых органов.

Для оценки качества и эффективности работы нижестоящих звеньев используются показатели, предусмотренные в формах отчетности, представляемой налоговыми инспекциями по подчиненности. Инспекции обязаны обеспечить качественные сбор, обработку и передачу данных по указанным в формах показателям в строго установленные сроки. Анализировать эффективность работы инспекций можно на основании внутриведомственной отчетности.

О результатах контрольной работы каждая налоговая инспекция представляет своему вышестоящему налоговому органу отчет формы № 2-Н. Он составляется ежеквартально нарастающим итогом с начала календарного года. В отчете указываются данные о количестве состоящих на учете в инспекции юридических и физических лиц по каждому виду налогов; о количестве проверенных плательщиков и в скольких из них установлены нарушения налогового законодательства; дополнительно начисленная, а также поступившая в бюджет сумма налогов и финансовых санкций; возвращенная плательщикам сумма налогов, которая по каким-либо причинам была ими излишне уплачена в бюджет; количество случаев приостановления операций по счетам плательщиков в финансово-кредитных учреждениях; количество материалов, переданных в правоохранительные и судебные органы; количество должностных лиц и граждан, на которых наложен административный штраф и сумма штрафа, в том числе уплаченная.

Для анализа контрольной работы к отчету могут быть представлены сведения о штатной и фактической численности работников налоговой инспекции с выделением работников, занимающихся проверками юридических лиц, а также работников, занимающихся налогообложением физических лиц.

Информация, содержащаяся в отчете формы № 2-Н, является основой для оценки количественных и качественных показателей, характеризующих организацию контрольной работы. Выбор показателей может быть весьма широк и разнообразен. В практике обычно используются такие, как количество камерально проверенных юридических лиц или проверенных на месте физических лиц; сумма доначисленных налогов и штрафных санкций; процент взысканных платежей к общей сумме доначислений; доля доначислений к сумме поступивших налогов и платежей и др.

Сопоставление количественных и качественных показателей между инспекциями (на примере районных инспекций г. Ставрополя) позволяет дать достаточно объективную оценку уровня организации контрольной работы за месяц, квартал, год, акцентировать внимание на узких местах и нацелить коллективы на их решение (таблица 10).