Брусницын, Сергей Валентинович. Совершенствование механизма налогового контроля по НДС: становление и тенденции развития в системе налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Брусницын Сергей Валентинович; [Место защиты: Моск. гос. ун-т экономики, статистики и информатики].- Москва, 2012.- 164 с.: ил. РГБ ОД, 61 12-8/3462

**Содержание к диссертации**

Введение

**ГЛАВА 1. Теоретические основы формирования системы налогового администрирования ндс при выполнении налоговых обязательств крупнейшими налогоплательщиками 12**

1.1. Развитие теоретических основ системы налогового администрирования НДС 12

1.2. Налоговый контроль как форма налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков НДС: понятия, элементы, методы, критерии отнесения 31

1.3. Анализ зарубежного опыта налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков 44

**ГЛАВА 2. Методологические основы развития системы налогового контроля по НДС 54**

2.1. Этапы налогового контроля выполнения налоговых обязательств крупнейших налогоплательщиков НДС 54

2.2. Технические посредники, как фактор возникновения рисков при формировании доходов бюджета 66

2.3. Информационно-организационные аспекты налогового контроля крупнейших плательщиков НДС 74

2.4. Администрирование НДС и налоговые риски при выборе поставщиков товаров (работ, услуг) 80

**ГЛАВА 3. Основные направления совершенствования механизма налогового контроля по НДС 102**

3.1. Инновационная деятельность налоговых органов в области налогового контроля по НДС. Институциональные инструменты мотивирования крупнейших налогоплательщиков 102

3.2. Совершенствование порядка исчисления НДС в условиях государственного регулирования цен, тарифов и нормативов 113

Заключение 131

Список использованных источников

* [Налоговый контроль как форма налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков НДС: понятия, элементы, методы, критерии отнесения](http://www.dslib.net/finansy/sovershenstvovanie-mehanizma-nalogovogo-kontrolja-po-nds-stanovlenie-i-tendencii.html#5152291)
* [Анализ зарубежного опыта налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков](http://www.dslib.net/finansy/sovershenstvovanie-mehanizma-nalogovogo-kontrolja-po-nds-stanovlenie-i-tendencii.html#5152292)
* [Технические посредники, как фактор возникновения рисков при формировании доходов бюджета](http://www.dslib.net/finansy/sovershenstvovanie-mehanizma-nalogovogo-kontrolja-po-nds-stanovlenie-i-tendencii.html#5152293)
* [Совершенствование порядка исчисления НДС в условиях государственного регулирования цен, тарифов и нормативов](http://www.dslib.net/finansy/sovershenstvovanie-mehanizma-nalogovogo-kontrolja-po-nds-stanovlenie-i-tendencii.html#5152294)

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования.

Создание эффективной системы налогового администрирования является одним из основных условий успешного развития инновационной экономики. Процесс дальнейшей модернизации налогового администрирования в России должен строиться на взаимосвязи всех структурных элементов системы, однако большее значение должно быть уделено такому элементу как налоговый контроль.

В условиях усиления процесса уклонения от уплаты налогов, недостаточной разработанности нормативно-правовой базы налоговый контроль выступает базисом для построения научно обоснованной фискальной политики государства, представляя собой единственный достоверный источник объективной и полной информации о процессах переложения налогов и уровне налогового бремени.

Для сферы налогового контроля в настоящее время характерно рассредоточение спорных вопросов и задач контрольных мероприятий в зависимости от вида администрируемых налогов и категорий налогоплательщиков. В числе приоритетных направлений развития налогового контроля на протяжении нескольких лет остается вопрос налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков, налоговые платежи которых формируют более 70 % доходов федерального бюджета. Особенности территориального устройства России, уровень экономического развития и зрелости налогового законодательства объясняют повышенную заинтересованность государства в создании инновационных механизмов налогового контроля именно для этой категории налогоплательщиков. Это, прежде всего, относится к НДС как к налогу, имеющему важнейшее значение с точки зрения приоритетных направлений повышения результативности налогового администрирования, и к налогу, играющему значительную роль в структуре доходов бюджетной системы страны на любой фазе экономического цикла.

Изменения экономики, вызванные мировым финансово-экономическим кризисом, трансформация взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов, внедрение новых механизмов контрольной работы, возрастающие требования к экономике инновационного типа предопределяют необходимость выработки новых, инновационных механизмов налогового контроля по НДС в системе налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков. В связи с этим, анализ становления, определение тенденций развития и разработка новых подходов к налоговому контролю НДС у крупнейших налогоплательщиков являются актуальными задачами финансовой науки. Это обусловило выбор темы исследования.

Степень разработанности и изученности темы.

В настоящее время вопросы налогового контроля крупнейших налогоплательщиков в части уплаты НДС нашли широкое отражение в работах практической направленности. На протяжении двух последних десятилетий в работах российских ученых были комплексно изучены проблемы построения системы налогообложения НДС, а также теоретические аспекты становления и совершенствования налогового контроля в Российской Федерации.

При формировании методологической базы исследования использовались теоретические концепции налогообложения выдающихся ученых зарубежной и отечественной экономической мысли: Г. Госсена, У. Джевонса, А.А. Исаева, Дж. М. Кейнса, А. Лаффера, К. Менгера, И.Х. Озерова, У. Пети, К. Рау, Д. Рикардо, А. Смита, Н.И. Тургенева, М. Фридмана.

Существенный теоретический вклад в развитие теории и методологии финансового контроля и анализа, в том числе при выполнении налоговых обязательств крупнейшими налогоплательщиками внесли В.В. Бурцев, В.И. Гудимов, А.З. Дадашев, Н.В. Девятых, А.П. Зрелов, И.В. Караваева, А.С. Каратаев, В.А. Кашин, В.Г. Князев, М.В. Мишустин, М.В. Мельник, Е.В. Паролло, С.Д. Шаталов, А.Д. Шеремет, С.О. Шохин.

Вопросы методологии, организации, регулирования налоговых отношений отражены в трудах А.В. Брызгалина, О.В. Врублевской, Л.И. Гончаренко, И.В. Горского, А.А. Джагаряна, Л.А. Дробозиной, Н.В. Колчиной, В.А. Красницкого, Ю.А. Крохиной, Б.А. Минаева, О.А. Мироновой, А.Д. Мельника, С.Г. Пепеляева, Л.В. Попова, М.В. Романовского, Р.А. Саакяна, Д.Г. Черника.

Проблемам налогообложения НДС в России посвящены исследования Е.Ф. Киреевой, И.И. Кучерова, О.А. Ногиной, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, А.Б. Паскачева, А.П. Починка, Л.В. Поповой, Е.Б. Шуваловой.

Несмотря на то, что вопросы налогообложения и управления налоговыми отношениями широко обсуждаются, изменения социально-экономической ситуации в стране предопределяют необходимость оптимизации процесса налогового администрирования и создания механизма согласования интересов налогоплательщиков и государства, особенно в части возникновения рисков проведения налоговых вычетов при использовании инвойсного способа взимания НДС.

Недостаточная разработанность механизмов налогового администрирования, направленных на достижение баланса интересов всех участников налоговых отношений, определила потребность дальнейшего исследования проблемы совершенствования системы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков в современных экономических условиях.

Цель диссертационного исследования состоит в решении научной задачи по разработке теоретических основ и методологических аспектов налогового администрирования крупнейших плательщиков НДС в целях совершенствования налогового контроля и гармонизации налоговых отношений, и повышения на этой основе доходов бюджета.

В соответствии с поставленной целью были решены следующие задачи: - всесторонне охарактеризованы роль и место НДС в системе косвенных налогов;

определено современное значение НДС как функционального элемента государственной налоговой политики и объекта налогового контроля;

проведен анализ важнейших тенденций в организации и проведении налогового контроля по НДС, в частности, с учетом возможности переложения налогового обязательства;

уточнена сущность налогового контроля как формы налогового администрирования и охарактеризована категория крупнейших налогоплательщиков;

исследованы зарубежные методики построения системы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков;

определены основные факторы налоговых рисков при функционировании системы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков;

исследованы процессы формирования и развития инновационных механизмов налогового контроля по НДС;

разработан институциональный механизм налогового администрирования.

Объект исследования - система налогового администрирования

крупнейших налогоплательщиков Российской Федерации.

Предметом исследования является совокупность налоговых отношений, складывающихся в процессе организации и совершенствования налогового контроля за исчислением и уплатой НДС крупнейшими налогоплательщиками.

Теоретическую и методологическую основу работы составляют фундаментальные положения современной экономической теории, существующие концепции финансового контроля, налогового администрирования и гармонизации налоговых отношений, институциональная теория. В качестве общенаучных методов исследования автором были использованы абстрактно-логический, экономико-статистический, графический, экспертный и другие научные методы, такие как обобщение, сравнение, аналогии и т.д. Автором применен системный подход, который позволил всесторонне изучить условия формирования гармоничной системы налогового контроля.

Информационной базой работы послужили законодательные акты Российской Федерации, постановления Правительства РФ, инструкции, письма, разъяснения Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы России, официальные данные Федеральной службы государственной статистики, издания российской и зарубежной печати, затрагивающие проблематику данного исследования, собственные аналитические и экспертные материалы автора. Также в работе используются материалы периодической печати, диссертационных исследований, методических разработок в сфере финансового и налогового контроля, научных конференций и семинаров.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в разработке направлений совершенствования механизма налогового контроля по НДС в системе налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков по НДС, направленных на гармонизацию налоговых отношений и выработку мер по предупреждению попыток уклонения от уплаты налога.

Наиболее существенные новые научные результаты, полученные лично автором и выносимые на защиту:

1. Доказано, что действующая конструкция налога на добавленную стоимость, основанная на использовании инвойсного способа взимания, в результате переложения налога может приводить к существенным потерям доходов бюджета, к необоснованному снижению налогового бремени для отдельных налогоплательщиков и неравенству условий экономической деятельности. Обоснованный в работе отрицательный эффект в виде потерь доходов бюджета возникает в процессе переложения налога и реализуется путем применения налогоплательщиком экономически необоснованных налоговых вычетов. Такой подход к исследуемому процессу переложения НДС позволяет утверждать о необходимости гармонизации интересов всех участников налоговых отношений, выявить резервы повышения доходной части бюджета, разработать меры по предотвращению и смягчению налоговых рисков бюджетной системы.

* 1. Обоснована необходимость персонализации налогового контроля в отношении крупнейших налогоплательщиков в аспекте теории переложения налогов, на основании чего дополнен состав и уточнено содержание каждого этапа проведения налогового контроля в отношении группы крупнейших налогоплательщиков. Предложенная последовательность этапов налогового контроля включает: регистрацию и учет налогоплательщиков; расчет и анализ среднеотраслевой налоговой нагрузки; камеральный налоговый контроль; формирование досье налогоплательщика; предпроверочный анализ; планирование выездной налоговой проверки; проведение комплексной выездной налоговой проверки; составление, обсуждение и принятие контролирующим органом (лицом) акта проверки, принятие решения по ней; анализ результатов проверки с целью оценки полноты и эффективности предложений, сформированных на этапе предпроверочного анализа; реализацию принятого по материалам проверки решения; рассмотрение возможных жалоб; контроль за фактическим исполнением решений; разработку рекомендаций по предмету и направлениям будущих предупредительных контрольно-аналитических мероприятий в отношении налогоплательщика.

Доказано, что налоговый контроль, организованный с использованием разработанного алгоритма, будет способствовать снижению возможности получения отрицательного эффекта от переложения НДС. Предложенные этапы налогового контроля, в отличие от существующих, учитывают специфику начисления и уплаты НДС, что в свою очередь способствует совершенствованию методологических основ контрольной работы и, как следствие, повышает качество налогового администрирования, а также предполагает использование принципиально новых процедур, способствующих формированию инновационных механизмов налогового контроля.

* + 1. Обоснована объективная трансформация роли и функций налоговых

органов в системе налогового администрирования на этапе инновационного

развития экономики. Установлено, что в современных экономических условиях

произошла трансформация функциональной составляющей работы налоговых органов. В дополнении контрольно-ревизионных функций налоговые органы посредством информационно-аналитической работы преобразуются в центры создания инновационных механизмов, позволяющих управлять налоговыми рисками в процессе осуществления налогового контроля. Данный подход позволяет усовершенствовать теоретико-методологические основы стратегии дальнейшего развития налоговых органов России, а также создает базу для разработки новейших механизмов борьбы с техническими посредниками в налоговых отношениях, обеспечивая предотвращение попыток уклонения от уплаты налогов.

4. Разработан инструмент инновационного механизма налогового контроля по НДС, который представляет собой процесс формирования налоговой истории и налогового досье крупнейшего налогоплательщика как системы накопления и актуализации информации, и ее последующего использования для оценки добросовестности крупнейших налогоплательщиков при уплате налогов. В отличие от существующих взглядов по вопросу создания налоговых досье инструмент, предложенный в работе, предполагается использовать не только для идентификации конкретных налогоплательщиков в случае совершения налогового правонарушения, но и для создания баз данных как инновационных информационных источников, ориентированных на повышение качества налогового контроля. Предлагаемый подход к формированию налоговых досье ориентирован на создание предупредительного механизма налогового контроля как фактора обеспечения равенства условий экономической деятельности хозяйствующих субъектов. Использование такого инструмента позволяет разработать для каждого налогоплательщика соответствующий состав административно-регулирующих санкций (как штрафных, так и поощрительных), способствует формированию доказательной базы в аспекте предотвращения случаев получения необоснованной налоговой выгоды.

5. Разработан институциональный механизм развития налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков, направленный на гармонизацию налоговых отношений, который представляет собой взаимосвязанную совокупность законодательных, информационных, маркетинговых, организационных механизмов и методов регулирования налогового администрирования крупнейших плательщиков НДС. Механизм основан на использовании совокупности методов регулирования налогового контроля, что отличает его от ранее предложенных направлений развития налогового администрирования этой группы. И его использование будет способствовать снижению налоговых рисков, возникающих при осуществлении налогового контроля, улучшению качества контрольной работы налоговых органов, повышению эффективности системы налогового администрирования в целом.

Теоретическое значение и практическая ценность работы.

Содержащиеся в диссертационной работе заключения и рекомендации позволяют решать актуальные задачи налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков НДС. Результаты диссертационной работы могут быть использованы при формировании бюджетно-налоговой политики страны, для обеспечения эффективной работы налоговых органов в части контроля и согласования действий при администрировании крупнейших налогоплательщиков. Ряд теоретических положений и выводов проведенного исследования может быть использован в научно-исследовательской работе и при исследовании проблем реформирования современной российской налоговой системы в части построения эффективной системы налогового администрирования.

Представленные в работе способы электронного взаимодействия обеспечат «прозрачность» контрольной работы налоговых органов. Реализация предложений по совершенствованию НК РФ позволит обеспечить результативность системы налогового администрирования в части

формирования налоговой базы доходов бюджетной системы РФ.

Соответствие диссертации паспорту научной специальности.

Работа выполнена в соответствии с пунктами 2.9. «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы», 2.23. «Государственный контроль налоговых правонарушений» паспорта специальности 08.00.10 - «Финансы, денежное обращение и кредит».

Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования.

Основные положения работы докладывались и получили одобрительную оценку на научно-практической конференции «Проблемы налогообложения и экономический кризис» (Москва, ноябрь, 2009), III Международной научно-практической конференции «Инновационное развитие российской экономики» (Москва, ноябрь, 2010).

Положения диссертации используются в учебном процессе кафедры Налогов и налогообложения МЭСИ в преподавании дисциплин «Налоговое администрирование», «Налоги и налогообложение», «Организация и методика проведения налоговых проверок».

Предложенные методические подходы администрирования крупнейших налогоплательщиков для минимизации налоговых рисков апробированы в рамках работы автора в ФНС России, для чего разработан алгоритм выбора инструмента налогового контроля в зависимости от зоны риска.

Публикации. По теме диссертационного исследования опубликовано 7 научных работ общим объемом 3,98 п.л. (3,73 авторских), в т.ч. 5 статей объемом 3,38 п.л. (3,13 авторских) в журналах, рекомендованных ВАК Минобрнауки России.

Структура и объем работы обусловлены целью и задачами исследования, отражают ее логику. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений.

## Налоговый контроль как форма налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков НДС: понятия, элементы, методы, критерии отнесения

Налог на добавленную стоимость (НДС) относится к косвенным налогам, которые связаны с расходами и перелагаются в конечном итоге на потребителей товаров (работ, услуг). Сущность налогов на потребление состоит в том, что они включаются в цену товаров (работ или услуг), и поэтому их платит потребитель, а не производитель. Обязанность последнего состоит в перечислении в бюджет суммы налогового платежа, полученной от потребителя.

Современное значение НДС заключается в том, что данный налог используется государством в качестве инструмента косвенного воздействия на экономику и способа формирования доходов бюджета страны. В связи с чем в целях развития положений, выносимых автором на защиту необходимо дать подробную характеристику косвенных налогов, определить их значение и роль в доходах бюджета, чтобы оценить место НДС не только в группе налогов на потребление, но и в системе косвенного налогообложения в целом.

Анализ теоретических концепций разграничения налогов на прямые и косвенные, разработанных в период с середины XVIII века до начала XX века, позволяет сделать вывод о том, что косвенные налоги - это условное понятие, которое обозначает группу налогов, взимаемых в процессе производства материальных благ путем надбавки к продажной цене товара (работы, услуги). Таким образом, государство, устанавливая налог, заявляет о своем праве на часть стоимости товаров (работ, услуг) в момент их реализации. Полученные налоговые платежи перечисляются в бюджет хозяйствующими субъектами, реализующими эти товары (работы, услуги), которые одновременно могут быть и их производителями. Связь между государством и носителем налога не прямая, а косвенная, опосредованная третьим участником - хозяйствующим субъектом, перечисляющим налог в бюджет.

Анализ мировой практики применения косвенных налогов на потребление в национальных налоговых системах позволяет выделить их важнейшую отличительную черту: они являются уравнительными налогами, а, следовательно, не учитывают социальное положение и уровень доходов конечного потребителя. Такие налоги по существу имеют так называемый регрессивный характер - чем меньше доход у конечного потребителя, тем больший процент этого дохода он должен отдавать в качестве налога при приобретении того или иного товара в пользу государства.

Современные научные школы, исследующие проблемы налогообложения, выделяют несколько видов косвенных налогов. По нашему мнению, наиболее структурированная и полная классификация предложена Кучеровым И.И., согласно которой косвенные налоги разделяются по следующим признакам:

В рамках концепций и правил переложения налогов, разработанных Ф. Кенэ, А. Смитом, К. Г. Pay, И.М. Кулишером, И.И. Янжулом, А.А. Исаевым, описывается ряд свойственных косвенному налогообложению преимуществ и недостатков, которые необходимы в целях выработки практических рекомендаций построения налоговой системы, ориентированной на доминирование в ней прямого или косвенного обложения, определения их

Систематизация описанных в трудах ученых и экономистов достоинств косвенных налогов позволяет выделить три наиболее превалирующие характеристики, наделяющие косвенные налоги преимуществом в функционировании государственного бюджета: - фискальное преимущество - установление налогов на предметы широкого потребления, а также практическое совпадение времени реализации дохода и уплаты налога, которое обеспечивает государство устойчивыми и регулярными доходами; - преимущество завуалированного (анонимного) платежа - включение косвенных налогов в цену товара (работы, услуги), что делает налог незаметным для потребителя, уплачивающимся без осознания необходимости платежа. Одновременно обеспечивается определенная анонимность уплаты налога, т.к. изъятие части дохода связано с движением товаров (работ, услуг), а не получением индивидуальных доходов юридическими и физическими лицами; - преимущество избежания обложения со стороны потребителя - в условиях отсутствия дефицита, в том числе и на товарозаменители, косвенное налогообложение оставляет за потребителем право приобретения и выбора товара (работы, услуги) или возможность отказа от их потребления.

В тоже время проведенная систематизация позволяет выделить следующие обобщающие недостатки косвенных налогов: - во-первых, выше упомянутая регрессивность обложения - то есть обратная пропорциональность к платежеспособности потребителей, при увеличении потребления или повышении цен автоматически увеличиваются налоговые поступления в бюджет. Увеличение ставок налогов приводит также к росту их доли в цене товара (работы, услуги); во-вторых, несогласованность с доходом плательщика: как правило, преобладает точка зрения о том, что косвенные налоги в наибольшей степени выполняют фискальную функцию, и в меньшей -регулирующую, значение которой возрастает на этапе инновационного развития экономики страны. Действительно, как уже было отмечено, выступая в форме надбавки к цене, косвенные налоги оплачиваются потребителем при покупке товаров (работ, услуг) и не затрагивают издержки и прибыль хозяйствующих субъектов, поскольку уплаченный ими как потребителями сырья, материалов и т.п. налог не включается в их затраты, а уменьшает НДС, начисленный по реализованным товарам (работам, услугам) в бюджет. Следовательно, этот налог при прочих равных условиях не увеличивает бремя товаропроизводителей. Если обратиться к мировому опыту налогового регулирования, то его анализ свидетельствует о неоднозначном влиянии косвенных налогов на экономику. Являясь одним из значимых ценообразующих факторов, они могут оказывать и негативное влияние на рыночную конъюнктуру; в-третьих, необходимость в значительно больших административных расходах по взиманию - контроль над правильностью исчисления косвенных налогов и полнотой внесения их в бюджет достаточно затратный. Он организуется и проводится обязательно по двум направлениям: по формированию налоговой базы и по формированию величины вычетов;

## Анализ зарубежного опыта налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков

Поролло Е.В. полагает, что налоговый контроль включает в себя также семь стадий, но содержание у них другое: 1) регистрация и учет налогоплательщиков; 2) прием налоговой отчетности; 3) осуществление камеральных проверок; 4) начисление платежей к уплате; 5) контроль за своевременной уплатой начисленных сумм; 6) проведение документальных проверок; 7) контроль за реализацией материалов проверок и уплатой начисленных финансовых санкций и административных штрафов.

Анализ существующих взглядов по вопросу содержания этапов (стадий) налогового контроля позволяет сделать вывод о наличии двух направлений в представлении о процессе налогового контроля: - первое, в котором при рассмотрении стадий налогового контроля перечисляются процессуальные действия, входящие в контрольную работу налоговых органов (Бурцев В.В.,

Систематизация взглядов экономистов по вопросу содержания налогового контроля позволяет нам выделить следующие основные задачи налогового контроля: - обеспечение правильности исчисления и уплаты налогов и сборов как основы экономической безопасности государства; - проверка полноты и надлежащего характера выполнения налогоплательщиками своих обязанностей, установленных НК РФ; - предупреждение правонарушений налогового законодательства; - обеспечение исполнения наказаний в отношение нарушителей законодательства о налогах и сборах.

Методика проведения налогового контроля представляет собой порядок составления и проверки налоговых регистров и форм налоговой отчетности сотрудниками, ответственными за их подготовку.30

Майбуров И.А. указывает, что методы налогового контроля - это методические приемы изучения объекта контроля и способы практического осуществления форм налогового контроля, применяемые субъектами контроля31. По его мнению, следует выделить две группы методических приемов изучения объекта контроля: - общенаучные (анализ, синтез, аналогия, моделирование и др.); - эмпирические (контрольные замеры и закупки, запросы, экспертиза, инвентаризация и др.).

Ногина О.А. совокупность методов налогового контроля представляет в виде многоуровневой системы, включающей32:

Ногина О.А. Налоговый контроль: теоретические основы. СПб.: Питер, 2002. 160 с. - общенаучные методы: анализ и синтез, индукция, дедукция, моделирование, аналогия, статистические методы, логический метод, сравнительный метод и другие методы, которые применяются при осуществлении любого вида деятельности; - специальные методы исследования: проверка документов; экономический анализ; исследование предметов и документов; осмотр помещений (территорий) и предметов; инвентаризация; экспертиза и т.д., применение которых характерно именно для определенных видов деятельности, в частности, таких как контрольная деятельность; - методы воздействия на поведение проверяемых лиц в ходе осуществления налогового контроля: убеждение, поощрение, принуждение и др.

С позиций практических способов осуществления контроля принято выделять четыре группы методов:

Как было сказано выше, налоговый контроль выступает составной частью системы налогового администрирования, целью которой является достижение максимально возможного эффекта для бюджетной системы при минимально возможных затратах, в условиях оптимального сочетания методов налогового регулирования и контроля. На наш взгляд, выражение оптимального сочетания методов налогового контроля проявляется в построении работы налоговых органов с учетом специфики деятельности налогоплательщиков. Одной из наиболее важных для контрольной работы категорий налогоплательщиков по-прежнему остается категория крупнейших налогоплательщиков. Необходимость особого внимания в работе с крупнейшими налогоплательщиками объясняется значительным влиянием этой категории на формирование доходной части бюджетной системы и высокой значимостью для обеспечения устойчивости российской экономики.

Поэтому в 2004 г. была разработана концепция налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков, а контроль за исполнением ими налоговых обязательств выделен в самостоятельное направление.

Приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 16.04.2004 г. № САЭ-3-30/290 «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждении критериев отнесения российских организаций - юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях» установлено, что налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков осуществляться на двух уровнях - федеральном и региональном.

На федеральном уровне крупнейшие налогоплательщики администрируются в межрегиональных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам (МРИ по КН) и организованных по отраслевому принципу. Межрегиональные инспекции проверяют следующие типологические группы налогоплательщиков: - предоставление услуг по разведке, добыче, переработке, транспортировке и реализации нефти и нефтепродуктов; - предоставление услуг по разведке, добыче, переработке, транспортировке, оптовой торговле газом и общестроительных работ по прокладке магистральных и газораспределительных трубопроводов; - основные виды обрабатывающих производств, строительства, торговли и других видов деятельности;

## Технические посредники, как фактор возникновения рисков при формировании доходов бюджета

В связи с определенным толкованием категории «инновация», мы можем судить о том, что проводимую налоговыми органами работу в полной мере можно назвать инновационной, поскольку она направлена на усовершенствование механизмов налогового контроля, в том числе путем широкого внедрения информационных технологий и информационных систем.

Налоговыми органами проводится работа по созданию федеральных информационных ресурсов и сервисов, программно-аналитических комплексов, автоматизированных систем налогового контроля. Проведение данных видов работ направлено на формирование современной системы налогового администрирования, позволяющей при относительной открытости возможностей для ведения предпринимательской деятельности проводить оперативную и результативную контрольную работу.

В целях совершенствования механизмов выявления и пресечения налоговых правонарушений разрабатываются специальные регламенты контрольной работы, обобщаются и изучаются схемы и инструменты уклонения от налогообложения, выявляются и систематизируются признаки ведения финансово-хозяйственной деятельности с налоговыми рисками. Все это позволяет нам судить о том, что в современных экономических условиях произошла трансформация функциональной составляющей налоговых органов России - осуществление налогового контроля за правильностью исчисления и уплаты налогов перестает носить формальный контрольно-ревизионный характер, налоговые органы модернизируются в институты, позволяющие накапливать, обобщать практический опыт и внедрять новейшие технологии и приемы работы.

Уровень информатизации и автоматизации всех этапов (с момента регистрации налогоплательщиков до анализа результатов контрольной работы) налогового контроля является фактором, определяющим качество и результативность налогового администрирования. В целях достижения указанных задач достаточно давно созданы такие федеральные информационные ресурсы как Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН) и Единый государственный реестр юридический лиц (ЕГРЮЛ)5 . Преимуществом таких баз данных в настоящее время является их открытость, общедоступность. Информацию о регистрационных данных любых юридических лиц можно посмотреть на интернет-сайте ФНС России,51 либо получить в виде выписки (в электронном виде или на бумажном носителе) на основании запроса, поступившего в электронном виде. Указанный принцип работы с регистрационными данными позволяет снизить риски заключения сделки с недобросовестными лицами, а, следовательно, снизить риски отказа налоговыми органами в подтверждении обоснованности применения налоговых вычетов по НДС.

Информационные ресурсы, предназначенные для учета и идентификации субъектов и объектов налогообложения, являются ключевыми в построении всей модели государственного налогового администрирования, обеспечивая взаимосвязь всех информационных ресурсов, характеризующих налогоплательщика.

Поэтому созданы и функционируют специальные информационные ресурсы, которые используются налоговыми органами в служебной деятельности и недоступны для общего пользования. К таким ресурсам можно отнести программный комплекс системного анализа информации для автоматизации процессов налогового контроля, автоматизированный комплекс предпроверочного анализа налогоплательщиков. Данные средства позволяют проводить специальные выборки исходя из поставленных задач налогового контроля, а также комплексно, системно анализировать информацию, содержащуюся в различных информационных ресурсах России.

Создан программный комплекс учета и анализа сведений об организациях, имеющих признаки фирм-однодневок. Данный ресурс федерального уровня содержит информацию обо всех юридических лицах, обладающих признаками фирм-однодневок, к которым относятся, в частности: массовые учредители и руководители юридических лиц, адреса массовой регистрации юридических лиц. С использованием информации ресурса фирм-однодневок создается информационный ресурс «Допросы свидетелей», основной задачей которого является создание условий для оперативного сбора доказательной базы при выявлении фактов необоснованного возмещения НДС из бюджета при заключении сделок с фирмой-однодневкой.

В связи с изменением законодательства, устанавливающим ограничение повторного истребования у налогоплательщика документов, ранее представленных в налоговые органы при проведении налоговых проверок, создается ресурс федерального уровня, позволяющий хранить сканированные образцы документов налогоплательщика в электронном виде. Данный ресурс может быть интегрирован в систему электронного документооборота счетов-фактур.

Апробация системы проведена с участием ряда налогоплательщиков, пользующихся услугами специализированных операторов связи при представлении в налоговые органы отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

## Совершенствование порядка исчисления НДС в условиях государственного регулирования цен, тарифов и нормативов

Стремление к минимизации налоговых платежей естественно для любого бизнеса, поэтому пресечь уход от налогов полностью невозможно, но можно ограничить его масштабы. Это является основной целью налогового администрирования и налогового контроля крупнейших налогоплательщиков, в частности.

Число крупнейших налогоплательщиков в Российской Федерации составляет 0,15% от общего числа налогоплательщиков - юридических лиц, состоящих на учете в налоговых органах. И их платежи составляют 70% всех налоговых поступлений в федеральный бюджет. Налоговый контроль крупнейших налогоплательщиков является источником объективной и достоверной информации о мобилизации финансовых ресурсов, процессов переложения налогов и уровне налогового бремени, необходимой для разработки научно обоснованной фискальной политики государства.

Индикатором состояния налогового администрирования является степень тождественности значений сумм поступлений в бюджет суммам налоговых обязательств, определенных налоговым законодательством. Усиление налогового администрирования приносит двойной эффект: рост доходов в бюджеты при снижении налогового бремени.

Передовой опыт совершенствования налогового администрирования (США, Швеция, Франция, Дания, Австралия, Великобритания) позволяет выделить ключевые компоненты модернизации: укрепление налоговой дисциплины, повышение эффективности деятельности налоговых органов, обновление методов работы с налогоплательщиками.

На основе критического обобщения теории и практического опыта предложена последовательность этапов налогового контроля, которая включает: регистрацию и учет налогоплательщиков; расчет и анализ среднеотраслевой налоговой нагрузки; камеральный налоговый контроль; формирование досье налогоплательщика; предпроверочный анализ; планирование выездной налоговой проверки; проведение комплексной выездной налоговой проверки; составление, обсуждение и принятие контролирующим органом (лицом) акта проверки, принятие решения по ней; анализ результатов проверки с целью оценки полноты и эффективности предложений, сформированных на этапе предпроверочного анализа; реализацию принятого по материалам проверки решения; рассмотрение возможных жалоб; контроль за фактическим исполнением решений; разработку рекомендаций по предмету и направлениям будущих предупредительных контрольно-аналитических мероприятий в отношении налогоплательщика.

Важным инструментом повышения эффективности работы налоговых органов в части налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков является внедрение практики ведения налоговой истории и составления налогового досье крупнейшего налогоплательщика.

Введенные ограничения в процесс государственного налогового контроля заставляют налоговые органы проводить модернизацию налогового администрирования по следующим направлениям: совершенствование организационной структуры, внедрение новых технологий, повышение квалификации работников налоговых органов, оптимизацию процессов обработки данных, централизацию обработки информации, подачу налоговых деклараций в электронном виде, применение экономико математических и статистических методов при выборе объектов для проведения налоговых проверок.

При одновременной либерализации процедур налогового контроля и администрирования необходимо ликвидировать пробелы в налоговом законодательстве, дающие налогоплательщику возможности для неправомерного возмещения НДС из бюджета. Данные вопросы возможно решить через механизм относительной гармонизации налоговых отношений, направленный на усиление административных процедур налогового администрирования при одновременном создании мотивационных механизмов своевременной и правильной уплаты налогов налогоплательщиками.

В качестве вектора дальнейшего развития теории и практики налогового администрирования выступает либерализация налоговой системы.

Дальнейшее совершенствование форм и методов налогового администрирования связано с преобразованием, видоизменением функций налогового контроля. Налоговая проверка в аспекте развития концепции налогового администрирования должна представлять собой комплекс мероприятий, ориентированный не только на выявление налоговых правонарушений, а также включающий оценку состояния налогового учета, уровня и динамки налогового бремени, эффективности применения налоговых льгот и т.п. Результаты проведенной проверки, отражаемые в акте, должны включать и рекомендации хозяйствующим субъектам по совершенствованию организации и ведения налогового учета, разработки учетной политики налогоплательщика, советы по применению налоговых льгот и освобождений. Такой подход основан на изначальном восприятии хозяйствующего субъекта как добросовестного налогоплательщика и имеет первостепенное значение для развития налоговых отношений и повышение эффективности налогового администрирования. Выработанные должностными лицами налоговых органов рекомендации по итогам налоговой проверки, направленные на повышение финансовой устойчивости организации, будут носить рекомендательный характер и позволят постепенно изменить изначально негативное отношение налогоплательщиков к проверкам. Это будет способствовать гармонизации налоговых отношений, повышению налоговой культуры и увеличению стабильности и качества налоговой системы.