Плескач Алексей Николаевич. Налоговые расследования на основе репрезентативной системы налогового контроля : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Волгоград, 2005 158 с. РГБ ОД, 61:05-8/2941

**Содержание к диссертации**

Введение

1 Система налогового контроля 11

1.1 Налоговый контроль в налоговой системе, его цели и задачи 11

1.2 Субъекты, формы и методы налогового контроля 26

1.3 Объекты налогового контроля и основные виды причин уклонения от уплаты налогов 40

2 Налоговое расследование в системе налогового контроля 47

2.1 Налоговое расследование: сущность, методы и принципы 47

2.2 Способы уклонения от уплаты налогов и методика расследования налоговых правонарушений 61

2.2.1 Способы уклонения от уплаты налогов, связанные с нелегальной хозяйственной деятельностью 62

2.2.2 Способы уклонения от уплаты налогов, связанные с освобождением от налоговых платежей 67

2.2.3 Способы уклонения от уплаты налогов, связанные с сокрытием результатов хозяйственной деятельности 76

3 Методы противодействия налоговым правонарушениям 98

3.3 Юридический подход к противодействию налоговым правонарушениям 98

3.2 Утилитаристский подход к противодействию налоговым правонарушениям 106

3.3 Силовой подход к противодействию налоговым правонарушениям 112

3.4 Конвенциальный и культурно-нормативный подходы к противодействию налоговым правонарушениям 124

Заключение 134

Библиография 138

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Налоги всегда предполагали изъятие у человека части дохода в пользу государства. Низкий уровень налоговой культуры граждан обуславливает противоречия между финансовыми потребностями государства и выполнением членами общества обязательств по полному и своевременному перечислению налогов. Многие предприниматели ищут всевозможные пути уклонения от уплаты налогов. Государство, в свою очередь, разрабатывает методы противодействия налоговым правонарушениям и преступлениям, именно поэтому актуальность проблемы разработки методов противодействия налоговым правонарушениям возрастает. Особенную актуальность приобретает формирование репрезентативной системы налогового контроля.

Разработка методов противодействия налоговым нарушениям, методик расследования налоговых правонарушений и преступлений приобретает первостепенное значение как инструмент воздействия государства на экономическое поведение участников рыночных отношений и формирование налоговой культуры. При сложности и противоречивости существующей налоговой законодательной базы лишь высокий уровень налоговой культуры сможет обеспечить достаточную собираемость налогов.

Для того чтобы эффективно проводить мероприятия налогового контроля и налогового расследования, недостаточно знать существующие способы уклонения от уплаты налогов и применять известные подходы к противодействию налоговым правонарушениям. Необходимо предвидеть возникновение новых, до сих пор неизвестных способов уклонения от уплаты налогов, для чего нужно систематизировать уже выявленные приемы недобросовестных налогоплательщиков и примененные к ним методы противодействия налоговым правонарушениям.

Исследование проблем уклонения от уплаты налогов становится актуальной общегосударственной задачей. Назрела острая необходимость

консолидации усилий контролирующих органов в борьбе против теневизации экономики и налоговой асимметрии. Все вышесказанное определило выбор темы и предмета диссертационного исследования.

**Степень разработанности проблемы.**Многосторонний характер исследуемой проблемы при оценке ее разработанности требует учитывать не только работы, специально раскрывающие проблему налогового контроля и налогового расследования, но и исследования, посвященные теории налогов в целом.

Различные аспекты теории налогов детально представлены в работах зарубежных ученых-экономистов: Д. Кейнса, А. Маршалла, А. Смита, Д. Рикардо.

В современной отечественной литературе теория налогов и налогообложения, совершенствования налогового механизма отражена в трудах СВ. Барулина, А.В. Брызгалина, Н.Н. Демчука, Н.В. Милякова, С.Г. Пепеляева, Н.И. Сидоровой, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткиной.

Проблемами уклонения от уплаты налогов занимались ученые-исследователи: И. Клямкин, Ю. Козлов, В. Колесников, Т. Корягина, Л. Косалс, А. Крылов, Т. Кузнецова, В. Куликов, Д. Макаров, А. Московцев, Л. Никифоров, А. Олейник, О. Осипенко, Л. Пияшева, К. Привалов, В. Радаев, О. Рывкина, А. Сергеев, Л. Тимофеев, К. Улыбин, А. Шохин, А. Шулус, А. Яковлев и другие.

В числе зарубежных авторов значительный вклад в разработку различных аспектов ухода от налогов внесли В. Андрефф, Я. Корнай, Б. Свенссон, Э. Де Сото, О. Уильямсон.

Теория финансового и налогового контроля получила освещение в работах С.А. Агапцова, И.А. Боряковой, Е.В. Бушмина, Ю.А. Данилевского, Л.А. Дробозиной, Ю.М. Иткина, В.И. Макарьевой, Л.В. Перекрестовой, В.М. Родионовой, В.В. Сашищева, С. Стекашина, В.Ф. Хритинина, *Г.Я.*Чухниной.

В ряде работ поднимаются такие важные проблемы, как природа уклонения от уплаты налогов (Л. Косалс, А. Лученок, В. Радаев), называются факторы возникновения и функционирования теневой экономики, показываются следствия ее существования и меры ответственности (Т. Заславская, В. Исправников, Н. Леденева, А. Московцев, П. Ореховский, А. Пономаренко, Ю. Симачев, Л. Тимофеев, А. Шохин, А. Яковлев, Т. Ярыгина).

Вопросам становления системы финансового мониторинга, раскрытия, расследования и предупреждения налоговых преступлений посвящены работы В.К. Бабаева, А.П. Бембетова, A.M. Дьячкова, Ю.Ф. Кваши, Д.П. Котова, И.И. Кучерова, В.Д. Ларичева, А.Я. Макарова, Н.Н. Осадина, Г.Г. Шаханцева.

Проблемам ответственности налогоплательщиков за налоговые правонарушения посвящены публикации В. Добрушина, И. Куксина, Д. Макарова, Ю. Подпорина.

В настоящее время систематическое изучение проблем уклонения от уплаты налогов и расследования налоговых правонарушений в нашей стране находится на стадии становления, активно идет процесс накопления материала по рассматриваемой проблематике, создается основа для более глубокого изучения этого явления и последующих теоретических и практических разработок.

Еще недостаточно полно отражены место и роль налогового контроля в налоговой системе и в системе финансового контроля, мало внимания уделено определению налоговой культуры, не в полной мере изучены способы уклонения от уплаты налогов и методика их расследования, а также не классифицированы методы противодействия налоговым нарушениям. Все это стало стимулом продолжения исследования актуальных аспектов проблемы.

**Целью**диссертационной работы является теоретическое обоснование системного построения налогового контроля и разработка методического

инструментария налоговых расследований и противодействия налоговым нарушениям.

Достижение поставленной цели потребовало решения следующих **задач:**

системно представить налоговый контроль в структуре финансового контроля государства и обосновать новый метод налогового контроля;

уточнить и расширить понятие налоговой культуры;

раскрыть сущность понятия налогового расследования;

разработать методику расследования налоговых правонарушений и преступлений на основе классификации способов уклонения от уплаты налогов;

- систематизировать методы противодействия налоговым нарушениям,  
предложить новые методы предотвращения налоговых правонарушений и  
преступлений.

**Предметом**исследования стали отношения между экономическими субъектами в процессе взаимодействия государственных органов налогового контроля и налогоплательщиков.

**Объектом**исследования избраны элементы системы налогообложения и возникающие в ней нарушения, связанные с уклонением от уплаты налогов.

**Теоретической и методологической основой**исследования стали теории, гипотезы и концепции, разработанные отечественными и зарубежными учеными в области налогов, налогообложения, налогового контроля, налоговой культуры, налоговых расследований.

Методология исследования основана на использовании общенаучных методов и частнонаучных: монографического, экономико-статистического, расчетно-конструктивного, ситуационного, экспертных оценок.

**Информационной базой**исследования послужили нормативно-правовые документы, регулирующие деятельность органов налогового контроля, и оперативно-розыскные мероприятия; монографическая и научная

литература по налоговым преступлениям и способам борьбы с ними; публикации в периодической печати и информационно-аналитические обзоры (в том числе сети Internet); данные официальной отчетности налоговых органов России; материалы научно-практических конференций на тему налогового расследования и противодействия налоговым правонарушениям и аналитические данные налоговых органов Волгоградской области.

**Положения диссертации, выносимые на защиту:**

1. Повышению собираемости налогов способствует «репрезентативная система налогового контроля» (РСНК) - система объективных и субъективных критериев хозяйственной деятельности налогоплательщика, позволяющая налоговым органам наиболее эффективно проводить мероприятия налогового контроля, формирующая налоговую историю налогоплательщика. Объективными критериями являются: время существования организации, изменение численности штата, среднемесячные налоговые платежи, экономические и финансовые результаты хозяйственной деятельности. Субъективные критерии основываются на знаниях и опыте сотрудников налоговых органов, позволяющих им определить статус каждого налогоплательщика, оперативно и эффективно избрать мероприятия налогового контроля.
2. Высокий уровень налоговой культуры - это такой уровень развития общественного сознания, при котором уплата налогов становится для каждого конкретного человека, ощущающего социальную ответственность государства, не только обязанностью, но и осознанной необходимостью. Каждый гражданин, начиная со школы, должен воспитываться так, чтобы, став налогоплательщиком, он осознавал необходимость уплаты налогов, а не искал способов уклониться от них.
3. Налоговое расследование — процесс креативного выбора и применения формализованных методов и способов выявления совершенного

налогового правонарушения или преступления, способствующий динамичному развитию репрезентативной системы налогового контроля. 4. Для формализации методов налоговых расследований необходима полная классификация способов уклонения от уплаты налогов: способов связанных с нелегальной хозяйственной деятельностью (сокрытие всей экономической деятельности субъекта, сокрытие отдельных экономических операций, т.е. неотражение их в бухгалтерском учете), способов связанных с сокрытием результатов хозяйственной деятельностью (коррупционные соглашения, искажение объектов налогообложения, игры обмена), способов связанных с освобождением от налоговых платежей (неправомерное использование льгот, полное освобождение от уплаты налогов, льготное освобождение от уплаты налогов, политический торг за предоставление льгот, искусственные неплатежи налогов).

5. Социализация общества и уровень развития налоговой культуры определяют подходы к противодействию налоговым правонарушениям. Юридический подход предполагает совершенствование налоговых норм и правил; утилитаристский (экономический) подход — акцентирование внимания на экономических интересах рационально действующих агентов; конвенциональный подход - консолидацию сил ведущих хозяйственных агентов и полномочных представителей государственной власти в борьбе с уклонением от уплаты налогов; силовой подход — ужесточение санкций против нарушителей; культурно-нормативный подход - изменение социальных норм: выработку лояльности по отношению к государству, достижение уважения к формальным правилам, преодоление стереотипных представлений о невозможности их соблюдения и воспитание налоговой культуры налогоплательщиков.

**Научная новизна**диссертационного исследования: - раскрыта сущность репрезентативной системы налогового контроля как нового метода налогового контроля, формирующего налоговую

историю налогоплательщиков по объективным и субъективным критериям оценки их хозяйственной деятельности;

уточнено и расширено понятие налоговой культуры граждан включением в него взаимосвязи осознанной необходимости платы налогов с социальной ответственностью государства;

предложена авторская трактовка налогового расследования в его двуединой природе: как креативного процесса выбора способов выявления налоговых правонарушений и преступлений, так и формализованного процесса применения избранных способов в конкретных ситуациях;

доказано, что повышению эффективности налоговых расследований способствует систематизация известных способов уклонения от уплаты налогов и дана их авторская классификация: способы, связанные с нелегальной деятельностью, с сокрытием результатов хозяйственной деятельности, с освобождением от налоговых платежей;

- определен вектор развития системы противодействия налоговым  
правонарушениям: от приоритетов юридических и силовых методов  
к приоритетам конвенциальных, экономических и культурно-  
нормативных подходов.

**Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования.**Диссертация дополняет теорию налогового контроля и углубляет представление о природе уклонения от уплаты налогов. Теоретическую значимость имеют раскрытие сущности «репрезентативной системы налогового контроля», уточнение определения налоговой культуры и ее связи с налоговой дисциплиной, классификация возможных способов ухода от налогов. Основные выводы и теоретические положения диссертации могут быть использованы в лекционных курсах по налогам и налогообложению, финансовому контролю, аудиту.

Практическую значимость диссертационного исследования имеет предложенная методика расследования налоговых правонарушений и преступлений на основе авторской классификации способов уклонения от уплаты налогов, а также разработанные схемы каждого из рассмотренных способов уклонения от уплаты налогов. Данная методика может быть использована в работе налоговых органов.

**Апробация результатов исследования.**Положения и выводы диссертации излагались на ежегодных научных сессиях Волгоградского государственного университета в 2002-2004 годах, на межвузовских, межрегиональных и международных конференциях в г.г. Волгограде (2002 г.), Барнауле (2003 г.) и Пензе (2002, 2003 г.г.).

## Налоговый контроль в налоговой системе, его цели и задачи

Эффективное функционирование любого государства и стабильное финансирование предусмотренных бюджетами мероприятий требует систематического пополнения финансовых ресурсов на федеральном, региональном и местном уровнях. Это достигается в основном за счет уплаты юридическими и физическими лицами налогов и других обязательных платежей. В соответствии с действующим налоговым законодательством и другими нормативными актами плательщики обязаны уплачивать указанные платежи в установленных размерах и в определенные сроки.

В широком смысле под налогами понимаются обязательные платежи в бюджет, осуществляемые юридическими и физическими лицами. В соответствии же со ст. 8 Налогового Кодекса Российской Федерации определение налога следующее: «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».

Налоги - это один из экономических рычагов, при помощи которых государство воздействует на рыночную экономику. В условиях рыночной экономики любое государство широко использует налоговую политику в качестве определенного регулятора воздействия на негативные явления рынка. Налоги, как и вся налоговая система, являются мощным инструментом управления экономикой в условиях рынка. Но, к сожалению, на практике юридические и физические лица допускают несвоевременную уплату налогов и других обязательных платежей в связи с рядом объективных и субъективных причин. С переходом к рыночным отношениям создаются новые предприятия, осуществляющие свою финансово-хозяйственную деятельность в различных сферах экономики. Многие из них не имеют достаточно квалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета. На таких предприятиях, как правило, допускаются ошибки в учете. Нередки случаи сознательного искажения отчетных данных. Причем сегодня стало естественным уклонение от налоговой повинности, как легальными — когда удается полностью или частично избежать налогообложения, не нарушая при этом действующего законодательства, - так и нелегальными, то есть запрещенными законом способами.

Все это приводит к занижению налогооблагаемой базы и недопоступлению в бюджет налогов и других приравненных к ним платежей. Ошибки в исчислении и уплате налогов допускаются также из-за частых изменений в законодательстве.

В связи с этим сегодня перед налоговыми органами встает серьезная проблема - контроль за правильностью, своевременностью и полнотой взимания налогов и его совершенствование.

Налоговый контроль является одним из элементов государственного управления и осуществляется исключительно в рамках налоговой системы страны.

## Налоговое расследование: сущность, методы и принципы

Действующее законодательство РФ о налогах и сборах не использует такое понятие, как «налоговое расследование», а ограничивается понятием «налоговый контроль». Это ограничивает действия налоговых и иных органов в части выявления налоговых правонарушений и преступлений.

Существует мнение, что понятие «налоговое расследование» адекватно отражает способы выявления налоговых преступлений и правонарушений, всю совокупность первичных и последующих оперативно-розыскных, уголовно-процессуальных и налогово-проверочных мероприятий, проводимых органами налоговой полиции и другими субъектами оперативно-розыскной деятельности совместно с налоговыми органами в интересах не только выявления, но и расследования всех обстоятельств, связанных с совершением нарушений законодательства о налогах и сборах, в том числе и уголовно-наказуемых.

Прежде чем разобраться в понятии налогового расследования, скажем несколько слов о налоговом правонарушении.

Согласно ст. 106 НК РФ налоговым правонарушением признается совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Налоговое правонарушение является фактическим правовым основанием юридической ответственности и в силу этого характеризуется совокупностью объективных признаков, образующих состав налогового правонарушения. Состав налогового правонарушения - это установленные нормами налогового права признаки (элементы), совокупность которых позволяет считать противоправное деяние налоговым правонарушением.

Состав образуют четыре элемента: объект, объективная сторона, субъект и субъективная сторона.

Объект налогового правонарушения составляют охраняемые законодательством общественные отношения, складывающиеся в налоговой сфере. Объектом правонарушения является то, на что оно посягает, чему причиняет или может причинить какой-либо вред.

Объективная сторона налоговых правонарушений представляет совокупность признаков противоправных деяний, предусмотренных нормами налогового права и характеризующих внешнее отражение (проявление) налоговых правонарушений в действительности.

## Юридический подход к противодействию налоговым правонарушениям

Сегодня институт налогообложения не выполняет свою основную функцию: он не обеспечивает предсказуемость результатов определенной совокупности действий. Этому способствует несовершенство нестабильность налогового законодательства России, непомерно высокое бремя налогов.

Устранить несовершенство законодательной и нормативной базы можно с помощью юридического подхода, Существует много расхождений по поводу того, как это делать. Например, можно импортировать институты или пытаться легализовать существующие неформальные нормы (продукты обычного права) по рецепту Э. Де Сото. По нашему мнению, оба этих направления верны, главное - достигать упрощения и большей «прозрачности» правил хозяйственной деятельности организаций, их однозначного толкования. При этом следует иметь в виду, что поведение, связанное с неисполнением законов, обладает достаточно сильной инерцией, и поэтому принятие «хороших законов» никогда не сможет стать самодостаточной мерой.

Основными направлениями совершенствования налоговых норм и правил должно стать:

1) построение стабильной налоговой системы в Российской Федерации, обеспечивающей единство, непротиворечивость и неизменность в течение финансового года системы налогов и неналоговых платежей;

2) сокращение числа налогов (обязательных платежей) путем их укрупнения и отмены целевых налогов, не дающих значительных поступлений;

3) облегчение налогового бремени производителей продукции (работ, услуг) и недопущение двойного налогообложения путем четкого определения налогооблагаемой базы с одновременным введением механизмов, повышающих уровень собираемости налогов;

4) развитие налогового федерализма, в том числе установление минимальных значений долей поступления доходов от каждого налога в бюджеты разных уровней;

Изменения в налоговой системе должны поддерживать производителей, особенно работающих на потребительский рынок, стимулировать инвестиции, быть высокоэффективными для экономики в целом.

Следует продумать и ввести в действие механизмы, обеспечивающие невозможность и невыгодность уклонения от налоговых платежей. Государству необходимо выработать такие механизмы контроля, которые позволили бы собирать все причитающиеся бюджету налоги. Это тем более важно, когда решать задачу бюджетного дефицита становится все труднее путем сокращения расходов.