Титов, Антон Александрович. Совершенствование государственного финансового контроля в налоговой системе России : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Титов Антон Александрович; [Место защиты: Рос. акад. нар. хоз-ва и гос. службы при Президенте РФ].- Москва, 2013.- 178 с.: ил. РГБ ОД, 61 14-8/928

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1 Теоретические аспекты государственного финансового контроля в налоговой системе России 11**

1.1 Финансовый контроль в налоговой системе как важное звено государственного финансового контроля в России 11

1.2 Экономическое содержание государственного финансового контроля в налоговой системе 29

1.3 Структура современного финансового контроля в налоговой системе 46

**Глава 2 Организационно-экономическое обеспечение контроля налоговыми органами 55**

2.1 Обеспечение поступления налогов и сборов в бюджетную систему страны 55

2.2 Состояние контрольной работы в налоговых органах России с учетом использования зарубежного опыта её организации 69

2.3 Методы оценки эффективности налогового контроля 80

**Глава 3 Приоритеты государственного финансового контроля в налоговой системе 103**

3.1 Научно-методическое обеспечение функционирования организационных структур налогового контроля 103

3.2 Модели построения взаимоотношений между разными структурами финансового контроля в налоговой системе 110

3.3 Совершенствование налогового контроля путей ухода от налогообложения 125

3.4 Повышение качества государственного регулирования финансового контроля в налоговой системе 135

Заключение 145

Список использованных источников и литературы 150

Приложение 167

* [Экономическое содержание государственного финансового контроля в налоговой системе](http://www.dslib.net/finansy/sovershenstvovanie-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolja-v-nalogovoj-sisteme.html#5428461)
* [Состояние контрольной работы в налоговых органах России с учетом использования зарубежного опыта её организации](http://www.dslib.net/finansy/sovershenstvovanie-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolja-v-nalogovoj-sisteme.html#5428462)
* [Научно-методическое обеспечение функционирования организационных структур налогового контроля](http://www.dslib.net/finansy/sovershenstvovanie-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolja-v-nalogovoj-sisteme.html#5428463)
* [Совершенствование налогового контроля путей ухода от налогообложения](http://www.dslib.net/finansy/sovershenstvovanie-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolja-v-nalogovoj-sisteme.html#5428464)

**Введение к работе**

**Актуальность темы диссертационного исследования** обусловлена необходимостью дальнейшего совершенствования государственного финансового контроля в налоговой системе Российской Федерации, который в последнее десятилетие получил определённое развитие, но к настоящему моменту пока еще не достиг требуемого уровня результативности. На современном этапе развития отечественной экономики, которая испытывает заметное воздействие неустойчивого развития мировой экономики, её эффективное функционирование становится невозможным без скоординированной системы государственного налогового контроля. Он осуществляется, как известно, в сфере отношений, складывающихся в процессе уплаты налогов и сборов, и производится налоговыми органами исключительно в рамках законодательства. При создании системы налогового контроля государство стремится добиваться своевременного поступления налоговых доходов в бюджет и недопущения совершения нарушений налогового законодательства. В данной связи, как известно, в налоговое законодательство внесены поправки, направленные на преодоление конфликтов между налоговыми органами и налогоплательщиками, возникающих в процессе осуществления налогового контроля и взыскания недоимки. Однако сложность решаемых при этом экономических проблем и преобразований выдвигает задачу дальнейшего развития и совершенствования налогового контроля. При этом весьма значительными остаются суммы задолженности по налоговым платежам.

Таким образом, актуальность затронутых вопросов, их недостаточная теоретическая разработанность и высокая практическая значимость в современных условиях хозяйствования обусловили выбор темы, цели, задач и структуры диссертационного исследования.

**Степень разработанности проблемы** характеризуется значительным продвижением в понимании сущности финансового контроля, ряда других проблем. Теоретические, правовые и методологические проблемы финансового контроля затрагивались в работах многих отечественных ученых: И.А. Белобжецкого, А.Я. Быстрякова, Э.А. Вознесенского, Ю.М. Воронина, Е.Ю. Грачевой, А.Г. Грязновой, Ю.А. Данилевского, В.А. Двуреченских, В.Б. Доброхотовой, Л.А. Дробозиной, В.А. Жукова, Е.А. Кочерина, С.Е. Лариной, А.В. Лобанова, А.С. Наринского, Л.Н. Овсянникова, С.П. Опенышева, Н.Д. Погосяна, Г.Б. Поляка, В.М. Родионовой, С.Н. Рябухина, С.В. Степашина, Н.С. Столярова, В.И. Шлейникова, С.О Шохина, Л.Я. Хориной и др. Проблемам налогового контроля посвящены работы А.В. Аронова, А.З. Дадашева, В.А. Кашина, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, Б.Е. Пенькова, Р.А.Чванова, Д.Г. Черника и др.

Вместе с тем, ни уровень научного поиска, ни деятельность существующих в Российской Федерации органов государственного финансового контроля в налоговой системе страны пока трудно признать достаточными, их эффективность и действенность желают быть большими, а применяемые методы более совершенными. Именно поэтому имеется настоятельная необходимость в их углублении и улучшении, что и определило выбор темы настоящего исследования.

**Целью диссертации** является исследование теоретических, методических и организационных аспектов государственного финансового контроля в налоговой системе Российской Федерации, а также определение основных направлений его дальнейшего совершенствования.

Исходя из поставленной цели, в работе было предусмотрено решение следующих **задач**:

- обосновать место финансового контроля в налоговой системе как важного звена государственного финансового контроля в России, уточнить его экономическое содержание и раскрыть структуру;

- охарактеризовать обеспечение поступлений налогов и сборов в бюджетную систему страны и формирующиеся при этом тенденции;

- обобщить состояние контрольной работы в налоговых органах России с учетом зарубежного опыта её организации;

- уточнить методы оценки эффективности отечественного налогового контроля;

- обосновать научно-методические положения обеспечения функционирования организационных структур налогового контроля;

- предложить ряд моделей построения взаимоотношений между разными структурами финансового контроля в налоговой системе;

- раскрыть основные направления совершенствования и государственного регулирования финансового контроля в налоговой системе.

**Объектом** диссертационного исследования являются налоговая система страны, её структурные звенья, различные ведомства, которые осуществляют в ней государственный финансовый контроль, а также соответствующие структуры на федеральном уровне, в субъектах федерации и на уровне органов местного самоуправления.

**Предметом исследования** выступают контрольные и связанные с ними финансово-экономические отношения, возникающие в процессе проведения государственного финансового контроля в налоговой системе России.

**Область исследования** определена в соответствии п.п. 2.22 и 2.3 Паспорта специальности ВАК Минобрнауки РФ 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит.

**Теоретико-методологической базой исследования** служат теоретические положения и выводы, методические принципы, содержащиеся в фундаментальных и прикладных исследованиях известных отечественных и зарубежных авторов по проблемам государственного финансового контроля в налоговой системе, регулирования рыночной экономики, системного анализа и учета, влияния факторов экономического роста, программирования и планирования социально-экономических процессов.

В исследовании применены логико-теоретический, системный финансовый анализ, диалектический метод, рассматривающий явления и процессы в их постоянном развитии и взаимосвязи. Использованы статистические данные, выполнен анализ научной и специальной литературы по рассматриваемой теме, изучен опыт работы органов финансового контроля и конкретная практика ряда налоговых органов страны.

В качестве информационной базы в диссертации использованы федеральные законы и законы субъектов Российской Федерации, Указы Президента и постановления Правительства Российской Федерации, другие правовые акты и методические документы, концепции, экспертные заключения, материалы научных конференций и семинаров, связанных с темой исследования, а также статистические сборники Росстата, материалы отраслевых и академических научно-исследовательских институтов, сведения, приводимые в периодической печати.

**Научные результаты** исследования, полученные лично соискателем, и их **научная новизна**заключаются в следующем:

- уточнено содержание государственного финансового контроля в налоговой системе, которое состоит в том, что, с одной стороны, оно отражает его как подсистему финансового контроля вообще, а с другой – как самостоятельную систему и экономическую категорию, выражающую совокупность финансово-экономических отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами, возникающих в процессе внесения налоговых платежей на федеральный, региональные уровни и уровень муниципальных образований, вплоть до момента их зачисления на соответствующие счета;

- обосновано, что государственный финансовый контроль в налоговой сфере – это система управления, состоящая из ряда уровней, которая обеспечивает контроль законности и обоснованности формирования, распределения и использования финансовых ресурсов в рамках функционирования финансовой системы; проверку эффективности принимаемых управленческих решений с целью сопоставления полученных результатов с нормативными для своевременной выработки мер по повышению качества функционирования экономики страны; устранение выявленных нарушений и недопущение их повторения в будущем;

- раскрыта структура финансового контроля в налоговой системе в виде: внутриведомственного налогового контроля, когда он осуществляется налоговыми службами, управлениями администраций субъектов федерации и другими субъектами по отношению к подведомственным им налоговым и иным организациям, и внутрихозяйственного налогового контроля в унитарных предприятиях, имущество которых является собственностью государства, осуществляемого соответствующими специальными подразделениями и службами - бухгалтериями, финансовыми отделами;

- сформулированы предложения по совершенствованию финансового контроля в налоговой системе на основе приоритетного применения налогового мониторинга, налогового надзора и налогового преследования, их сочетания на практике; разработки и планирования контрольных мероприятий с учетом других методов налогового контроля, которые позволяют значительно сократить временные затраты на его проведение, оптимизировать используемые ресурсы и минимизировать возможные организационные и процессуальные ошибки;

- рекомендовано совершенствовать финансовый контроль в налоговой системе не только путем сочетания применения государством таких инструментов налогового регулирования как налоговые льготы и налоговые санкции для достижения паритета интересов во взаимоотношениях налоговых структур и организаций-налогоплательщиков; реализации мер принуждения или создания соответствующих барьеров в налоговом администрировании, изменения отдельных налогов и специальных налоговых режимов; но и через построение механизма управления налогообложением с элементами саморегулирования за счёт разновекторности применяемых налогов и учёта синергетических свойств налоговой системы (удовлетворение фискальных интересов государства через реализацию экономических интересов налогоплательщиков);

- предложены меры государственного участия в регулировании развития финансового контроля в налоговой системе через: установление единых правовых и методологических основ его осуществления; исключение дублирования полномочий и компетенции органов контроля; оптимизацию проработанности механизма их взаимодействия; достижение стандартизированности государственного аудита, оптимизации кадрового состава; внедрение единой информационной системы данных о нарушениях в бюджетной и налоговой сферах; повышение заинтересованности государственных органов в проведении контрольных мероприятий.

**Практическая значимость исследования** выражается в возможности применения полученных результатов и рекомендаций в практической работе органов различных ветвей власти и их подразделений в центре, в субъектах федерации и на местах в процессе осуществления государственного финансового контроля в налоговой системе. Они могут использоваться при разработке мероприятий по совершенствованию налогового администрирования, а также при подготовке учебных пособий и преподавании спецкурсов, связанных с финансовым контролем на различных уровнях налоговой системы и её звеньев.

Основные теоретические и методические положения работы могут быть полезны: в учебном процессе вузов по программам и направлениям «Экономика» (Финансовый контроль и государственный аудит), «Государственное и муниципальное управление» при изучении таких дисциплин, как «Государственные и муниципальные финансы», «Финансы общественного сектора», «Теория налогов и методы налогового регулирования»; программах повышения квалификации государственных и муниципальных служащих; научно-исследовательской работе по данным аспектам.

**Апробация основных результатов диссертации** осуществлена в деятельности ИФНС России № 14 по Московской области, в которой автор работал продолжительное время. Теоретические выводы и практические рекомендации исследования получили положительную оценку при обсуждении на кафедре экономики и финансов общественного сектора Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации.

Основные теоретические, методические положения и практические выводы диссертации изложены в шести публикациях автора общим объемом 2,8 п.л., в т. ч. трех научно-аналитических журналах и одном сборнике из перечня ВАК Минобрнауки России: Вестник университета (ГУУ). 2013. № 21; Финансовая экономика. 2011. № 1-2 и 2010. № 5-6; Научное обозрение. Серия 1. Экономика и право. – 2011. - № 3.

**Структура диссертации** обусловлена поставленной целью и задачами исследования. Она состоит из введения, трех глав, включающих 10 параграфов, заключения и списка использованных источников и литературы, а также приложений. Её содержание раскрывается в следующей последовательности.

Введение

## Экономическое содержание государственного финансового контроля в налоговой системе

Потребность в функции контроля является естественной потребностью общества в связи с развитием производительных сил и соответствующих производственных отношений.

Во многих научных публикациях, рассматривающих финансовый контроль, встречаются различные, иногда противоположные подходы к пониманию данного понятия. Сложность и трудности при этом выражаются в том, что противоречия во взглядах на данный термин являются глубинными, сущностными, что характеризует общую ситуацию в области финансового контроля .

Первоначально3 и в течение продолжительного периода времени под основной функцией финансового контроля понималось наблюдение за финансовыми поступлениями в государственную казну. Впоследствии содержание данного понятия стало значительно шире.

По мнению ряда экономистов, если рассматривать финансовый контроль с точки зрения его функциональности, он является видом управленческой деятельности и относится к финансовой сфере деятельности органов государственной власти. Е.А. Кочерин утверждает, что контроль завершает весь процесе управления и рассматривает его в следующих аспектах: во-первых, как регулярную, неотъемлемую часть управленческой деятельности, во-вторых, как завершающий этап процесса управления, позволяющий установить обратную связь с другими этапами, в-третьих, как важнейший элемент процесса принятия управленческих решений на всем его протяжении1.

В рамках настоящей работы, данное определение является основополагающим, так как оно представляет сущность финансового контроля в достаточно широком смысле, по сравнению с тем, как он рассматривался ранее.2. Это позволяет, кроме прочего, рассматривать финансовый контроль в налоговой системе ст раны к ак отдельный вид финансового контроля.

Обобщение различных взглядов на понятие «финансовый контроль» показывает, что в науке пока не сложилось его устойчивое содержание, соответствующие толкования носят многовариантный характер, а в учебниках по финансам даже отсутствует формулировка обозначенной дефиниции3.

Существует также мнение, что финансовый контроль представляет собой осуществление государством контрольной функции при создании и распределении общественного продукта с целью повышения качества деятельности коммерческих организаций и государственных учреждений. При этом главное назначение финансового контроля — это оценка целесообразности формирования и расходования фондов денежных средств, как централизованных, так и децентрализованных, а одной из его важнейших функций является контроль за соблюдением законности распоряжения финансовыми ресурсами, за соблюдением установленных сроков и объемов финансовых обязательств перед государством, кредитными учреждениями, а также обязательств предприятий по взаиморасчетам с другими организациями1.

В настоящее время понятие «государственный финансовый контроль» подразумевает множественность и многоплановость целей и задач.

Так, Н.С. Столяров считает, что финансовый контроль — это проверка соблюдения органами государственной власти федерального, регионального и местного уровней законодательства, контроль обоснованности их действий в ходе планирования и осуществления финансовой деятельности с целью успешного экономического развития государства. На его взгляд, сфера применения финансового контроля достаточно узкая и распространяется на управление финансами государства и муниципальных образований. Но при необходимости финансовый контроль можно применять и в других сферах финансово-хозяйственной деятельности2.

По мнению А.А. Ялбулганова и И.Б. Лагутина, «финансовый контроль - это комплексный институт финансового права, а также важное специальное понятие, включающее в себя такие элементы, как государственный и муниципальный финансовый контроль, государственный аудит, налоговый контроль, валютный контроль, страховой и банковский надзор и др. Финансовый контроль нельзя считать чисто экономической или юридической категорией - это сложное экономико-правовое образование. Применительно к финансовому праву финансовый контроль одновременно является категорией права и категорией науки»1.

Финансовый контроль - это законодательно установленная деятельности государственных органов по поиску, предупреждению и устранению нарушений при управлении денежными средствами государства, которые расходуются в процессе хозяйственной деятельности, а также в отношении соблюдения имущественных прав государства, влекущих нанесение материального ущерба стране; при несоблюдении законодательства в сфере финансов и бюджета; при организации управления деятельностью государственных учреждений, либо организаций с государственным участием; в отношении безопасности государства в финансовой сфере .

В.В. Кузьменко и Е.П. Кожин понимают финансовый контроль как совокупность действий соответствующих субъектов по контролю за финансовыми операциями государственных органов на федеральном, региональном и местном уровнях, а также организаций и физических лиц с использованием особых методов и форм. Он пронизывает, по их мнению, все финансовые отношения на всех уровнях власти, которые возникают в процессе формирования и распределения валового продукта и национального дохода в связи с использованием централизованных и децентрализованных ресурсов.3.

Среди отечественных ученых прошлого, наиболее полное и емкое представление о сущности и характере финансового контроля, как представляется, содержится в работах Э.А. Вознесенского, актуальность которых во многом сохраняется и по сей день1. В них, в частности, утверждается, что финансовый контроль является одной из форм деятельности органов государственной власти в сфере финансов, играющих значительную роль в расширенном воспроизводстве экономики страны. Как показывает практика, для современной экономики характерно увеличение роли государства в её регулировании, что, в свою очередь, придает большую значимость и государственному финансовому регулированию.

При этом, как утверждал Э.А. Вознесенский, под объектом финансового контроля следует понимать процессы формирования и использования фондов денежных средств, что выражает распределение стоимости валового продукта или же его распределение в натуральном виде и по стоимости, что в значительно мере применимо и в современной России2.

Э.А. Вознесенский характеризовал финансовый контроль как функцию по проверке целесообразности и корректности формирования и распределения централизованных и децентрализованных фондов денежных средств с целью сохранения баланса в расширенном воспроизводстве, выполняемую государственными и общественными органами3. И.А. Белобжецкий придавал контролю, хотя и похожий, но все же несколько иной аспект. Он воспринимал финансово-экономический контроль как систему проверки финансово-хозяйственной деятельности организаций производственной и непроизводственной сфер уполномоченными государственными органами с целью оценки законности, эффективности, обоснованности и рациональности хозяйственных операций, а также выявления резервов повышения эффективности производства и доходов бюджета государства1.

При этом, как известно, налоговые поступления являются одним из основных источников формирования и пополнения государственных финансов. Это свидетельствует об особой роли налогового контроля в системе ГФК любой страны. Такая исключительность, кроме прочего, выражается в активном использовании данного вида контроля в процессе государственного регулирования экономики и социальной сферы в целом и отдельных их сегментов, в особенности.

Эффективное функционирование системы налогообложения невозможно без применения налогового контроля. С его помощью обеспечивается обратная связь налогоплательщиков с уполномоченными представителями аппарата управления органов государственной власти в сфере налогового контроля. Налоговый контроль в системе государственных финансов является важным элементом при планировании налоговых поступлений в бюджет и контроле их целенаправленного использования.

Понятие «налогового контроля» официально было дано впервые в п.1 статьи 82 Налогового кодекса РФ. В соответствии с ним налоговым контролем признается совокупность действий органов контроля по проверке соблюдения налогового законодательства плательщиками налогов и сборов и налоговыми агентами2.

## Состояние контрольной работы в налоговых органах России с учетом использования зарубежного опыта её организации

К сожалению, в настоящее время функционирование государственного финансового контроля в России осложняется рядом факторов, основные из которых заключаются в:

отсутствии в бюджетном законодательстве четкого понятия государственного финансового контроля, единого представления о системе финансового контроля в действующей нормативно-правовой базе;

наличии особенностей российского государственного устройства, не в полной мере отраженных в организационной структуре органов государственного финансового контроля;

отсутствии нормативного закрепления статуса органов финансового контроля федерального и регионального уровней, а также четко определенного места и роли каждого из них в системе финансового контроля;

проблеме четкого закрепления сфер деятельности за отдельными субъектами контроля;

слабом взаимодействии и разобщенности органов финансового контроля между собой;

отсутствии целостной автоматизированной системы контроля, общего методологического подхода1.

При этом для отечественной системы налогообложения характерен ряд недостатков, таких как:

нестабильность налоговой политики (например, в 2011 г. в Налоговый кодекс РФ было внесено более 200 изменений);

чрезмерность налогового бремени для многих налогоплательщиков;

слабость стимулов для развития реального сектора экономики;

смещение основного налогового бремени на производственные отрасли экономики;

высокие тарифы отчислений в страховые социальные фонды, что создает высокую нагрузку на заработную плату;

сохранение единой базовой ставки налога на доходы физических лиц, что создает повышенную налоговую нагрузку на низкодоходные слои населения;

общая регрессивность налогообложения, когда лишь низкооплачиваемые работники соблюдают налоговые требования в полном объеме1.

В современной России, особенно в государственном секторе, ощущается необходимость совершенствования системы внешнего и внутреннего финансового контроля. Опираясь на доклад Министерства финансов РФ о результатах и основных направлениях деятельности на 2010-2012 гг., можно выделить следующие направления развития российского государственного финансового контроля:

1. Создание системы внешней проверки федеральной бюджетной отчетности и годовой отчетности главных распорядителей государственных бюджетных средств.

2. Развитие внутреннего финансового контроля, предполагающее применение системы внутреннего аудита, внутриведомственного финансового контроля. Как известно, в Бюджетном кодексе РФ существует понятие внутреннего финансового аудита (контроля), подразумевающее контроль соблюдения внутренних процедур и положений, ведения бюджетного учета и отчетности, меры по повышению эффективности использования бюджетных средств органами исполнительной власти.

3. Введение отдельного порядка осуществления внешнего и внутреннего бюджетного контроля, а также переориентация внешнего контроля на оценку результативности работы системы внутреннего контроля.

В целом можно говорить о том, что в России идут процессы восстановления системы финансового контроля в государственном секторе страны, разработки соответствующей нормативно-правовой базы и политики в налоговой системе1. Причем органы внутреннего контроля в этом секторе экономики воссоздаются, по сути, заново. Это означает, что данный процесс далек от завершения.

Что же касается государственного финансового контроля в коммерческом секторе экономики, то его функции здесь ограничиваются внешним аудитом в виде получаемой государственными структурами бухгалтерской финансовой отчетности. К сожалению, достичь уровня реальной доступности и открытости бухгалтерской финансовой информации в нашей стране фактически не удалось. Из-за чего интерес к внешнему аудиту в России достаточно невысок.

В то же время система внутреннего контроля в коммерческом секторе стала фрагментарной и малоэффективной, в значительной степени зависящей от её понимания руководителями предприятий, их целей и задач. Роль государства в данном процессе контроля практически сведена к нулю. Во многих негосударственных структурах внутренний контроль отсутствует в принципе и подменяется бухгалтерским учетом, который, в силу стоящих перед ним задач, не в состоянии выполнять его должным образом.

Однако финансовый кризис 2008 года внес существенные коррективы в деятельность коммерческих предприятий, наглядно продемонстрировав, что осуществлять финансовый контроль в режиме «постфактум» один раз в конце года, когда уж невозможно исправить допущенные ошибки, неэффективно. В результате коммерческие предприятия стали уделять больше внимания построению эффективных систем управленческого учета, с помощью внутреннего контроля повышая эффективность использования имеющихся в его распоряжении ресурсов, усиливая свои позиции на рынке в условиях обострения конкуренции и нестабильных темпов развития экономики.

Эффективность налоговой системы ст раны во многом зависит от качества проводимой налоговыми органами контрольной работы, цель которой заключается в предотвращении и препятствовании уходу налогоплательщиков от налогообложения.

Если рассматривать процесс налогообложения с точки зрения основных его участников, то можно выделить два основных направления контрольной работы:

контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах плательщиками налогов;

контроль за исполнением норм налогового законодательства налоговыми органами.

Как считает Р.Б. Наздрачев, к основным задачам налогового контроля относятся:

сосредоточение деятельности налоговых органов на сферах финансово-хозяйственной деятельности, в которых наиболее реализуема мобилизация доходов бюджета;

повышение качества планирования контрольных мероприятий исходя из особенности конкретного контролируемого объекта;

рассмотрение вероятности возможных доначислений по итогам проверок, учитывая их безусловное перечисление в бюджет;

выявление налогоплательщиков, проведение проверок у которых позволило бы осуществить максимальные доначисления в бюджетную систему с наименьшими трудозатратами для налоговых органов;

определение сфер деятельности, для которых характерны регулярные нарушения законодательства о налогообложении;

проведение комплексных проверок, охватывающих все виды налогов и сборов;

проверка связанных или зависимых организаций, имеющих финансово-хозяйственные взаимоотношения либо общих учредителей1.

В ходе выполнения мероприятий финансового контроля могут возникать два рода ошибок. Первый: в ходе проверки выявляются серьезные нарушения, которые фактически имеют место; второй (противоположный): имевшиеся в реальности серьезные нарушения не обнаруживаются проверяющими. В процессе финансового контроля, с точки зрения государства, незамеченные нарушения встречаются чаще и гораздо опаснее, чем выявление несуществующих правонарушений. Определение ложных правонарушений обычно приводит к тщательному их расследованию по инициативе «нарушителя» и, наоборот, невыявленное нарушение, зачастую, так и остается в тени. Отметим, что в большинстве случаев факт незамеченного нарушения скрывается и проверяющими, и проверяемыми намеренно, в их собственных интересах, что противоречит интересам финансового контроля, как такового. Конечно, упущение правонарушения может являться следствием низкого уровня квалификации проверяющих, но, как показывает практика, чаще всего это результат явного или неявного сговора между сторонами, участвующими в проверке.

Статья 82 Налогового кодекса РФ гласит, что должностные лица органов налогового контроля вправе осуществлять свою деятельность посредством проведения выездных налоговых проверок, проверок ведения учета и отчетности, осмотра зданий и сооружений, получения объяснений от налогоплательщиков и в прочих предусмотренных формах2.

## Научно-методическое обеспечение функционирования организационных структур налогового контроля

«Одним из практических инструментов управления, ограничивающим разбалансированность общественной системы государства, - как указывает С. В. Степашин, - является институт контроля — контроля общества за действиями органов власти в сфере управления публичными финансами. Иными словами, внешний независимый финансовый контроль выполняет свою главную миссию - предоставляет обществу и руководству государства объективную информацию об экономичности, результативности и эффективности управления общественными ресурсами»1.

Эффективность работы контрольно-ревизионных органов государственного финансового контроля в налоговой сфере напрямую зависит от грамотной организации всех элементов системы, построения между ними вертикали власти, оптимизации взаимодействия на горизонтальном уровне, так и с налогоплательщиками, при надлежащей нормативно-правовой базе, обеспечивающей их деятельность в рамках единого правового пространства.

По мнению М.Е. Верстовой, взаимодействие налоговых органов и плательщиков налогов должно быть построено с учетом прав и обязанностей каждой из сторон. Это позволит им полноценно заниматься своей деятельностью, не затрачивая дополнительных временных, финансовых и прочих ресурсов. Однако на практике полноценное сотрудничество налоговых органов с плательщиками налога трудно реализуемо даже в развитых странах2.

Т.Д. Садовская рассматривает налоговый контроль как систему мер по проверке налоговыми органами соблюдения законодательных норм плательщиками налогов, сборов, налоговыми агентами с целью предотвращения правонарушений в налоговой сфере и устранения уже совершенных правонарушений1.

Действующие в стране в настоящее время Бюджетный и Налоговый кодексы РФ содержат основополагающие начала государственного финансового контроля в сфере бюджетного процесса. К сожалению, недостаточность в этих кодексах, да и в других федеральных законах основ регулирования контрольной деятельности, организации органов внутреннего и внешнего контроля несет в себе деструктурирующий элемент, порождающий чрезмерное законотворчество на всех уровнях бюджетной системы, а также неоднозначность в понимании основ государственного финансового контроля без восприятия целостности его структуры.

Для обеспечения эффективного функционирования организационных структур налогового контроля необходимо создание прозрачной и четкой системы финансового контроля на государственном уровне, которая должна быть основана на единой законодательной базе, обеспечивающей единообразие контролирующей деятельности на федеральном, региональном и муниципальном уровнях.

Основная проблема системы государственного финансового контроля в нашей стране заключается в том, что она еще не осознана в качестве целостной правовой системы: на федеральном уровне органы власти часто забывают о правовых проблемах субъектов федерации, а те, в свою очередь, о проблемах муниципальных образований. Организация финансового контроля на региональном и муниципальном уровнях оставляется на усмотрение региональных и местных властей и практически не регламентируется федеральным законодательством.

Действующие в настоящее время в стране нормативные акты не могут справиться с задачей определения основ государственного и муниципального контроля. Это ведёт к замкнутости уровней государственного финансового контроля, возникновению проблем во взаимодействии между ними, координации их деятельности и контроля вышестоящих органов государственной власти над нижестоящими в бюджетной системе России.

Во многих регионах страны контрольно-счетные органы являются частью законодательных (представительных) органов власти субъектов федерации. У них отсутствуют возможности по самостоятельному планированию своей деятельности. Зачастую у них даже нет полномочий на осуществление мероприятий по контролю, и тем более, на применение штрафных санкций к выявленным нарушителям. Независимость органов внешнего государственного финансового контроля является одним из основных принципов контроля, провозглашенных в Лимской декларации, признанной большинством экономически развитых стран.

Под мероприятиями налогового контроля Т.Д. Садовская понимает нормативно зафиксированные действия органов налогового контроля при проведении различного рода проверок. В соответствии с данным определением, к мероприятиям налогового контроля можно отнести инвентаризацию, экспертизу, работу с документацией, осмотр объектов, представляющих интерес для налоговых органов, изъятие документов и предметов, доступ на территорию проверяемого налогоплательщика, привлечение третьих лиц и т.д.1.

Оптимальную схему органов государственного контроля, на наш взгляд, можно представить так, как показано на рис. 6.

Для более успешного выполнения задач государственной финансово-налоговой политики налоговому контролю требуется:

- самостоятельность в выявлении и предотвращении нарушений в налоговой сфере;

- применение налогового контроля в планировании налоговой части доходов государственного бюджета;

- использование в налоговом администрировании обратной связи, сигнализирующей о необходимости тех или иных изменений в налоговой, бюджетной и социальной системах.

Принципы организации налогового контроля, действующая система налогового администрирования и сложившаяся практика осуществления налоговых расследований в России послужили основой для построения структуры налоговых расследований, состоящей из 3-х основных процедур: налогового мониторинга, налогового надзора и налогового преследования1.

В основе организационно-методического обеспечения налогового контроля лежит система принципов и теоретических положений, которые раскрываются в Конституции РФ, Налоговом кодексе РФ, Бюджетном кодексе РФ, Законе о безопасности и других федеральных законах, Стратегии национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года и других нормативных актах страны.

Одной из структур, обеспечивающих функционирование системы государственного финансового налогового контроля, может и должна быть созданная в 2000 году Ассоциация контрольно-счетных органов России (АКСОР), деятельность которой направлена на организацию, правовое и методическое сопровождение мероприятий Счетной палаты и контрольно-счетных органов регионального уровня по контролю и анализу.

В сферу ответственности АКСОР входят следующие задачи:

совершенствование бюджетного законодательства России на всех уровнях властной вертикали, а также законодательства по бюджетному устройству, государственному и муниципальному финансовому контролю;

формирование методологии, методического обеспечения и стандартов государственного финансового контроля, активное вовлечение в этот процесс региональных и муниципальных контрольно-счетных органов;

организация, правовое и методическое обеспечение мероприятий Счетной палаты и контрольно-счетных органов регионального уровня по контролю и анализу;

постоянное и планомерное повышение уровня квалификации сотрудников контрольно-счетных органов, освоение новых методов проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий с учетом перехода экономики страны на инновационный путь развития.

## Совершенствование налогового контроля путей ухода от налогообложения

Приоритетными задачами органов налогового контроля являются контроль за соблюдением законодательства о налогах, проверка полноты и корректности начисления налогов, их уплаты в нормативно установленные сроки .

В период мирового финансового кризиса уровень финансовой и налоговой дисциплины в отечественной экономике понизился. Участились случаи нарушения налогового законодательства, теневой бизнес, вывоз капитала за границу.

Разрастание преступности, коррупции, теневого бизнеса способствуют осуществлению деятельности, запрещенной законом (контрабанда, наркотики, торговля оружием) и благоприятствуют уклонению от налогов.

Реальным масштабам преступности в сфере налогообложения в той или иной степени способствуют:

- несоответствие реальных доходов граждан официальным;

- несоответствие сумм производимых физическими лицами расходов суммам заявленных ими доходов;

- увеличение доли «черного нала» в обороте;

- неофициальная занятость населения путем осуществления незаконной деятельности, либо трудоустройство в организациях, не зарегистрированных в налоговых органах.

Масштабы теневой экономики существенно влияют на уровень собираемости налогов, возможности расширения налогооблагаемой базы. Раскрытие теневого бизнеса влияет на взаимоотношения органов налогового контроля с другими участниками рынка, основные параметры налоговой системы, перераспределение доходов населения.

По мнению Б.Е. Пенькова, теневые обороты составляют до 50% в товарном обороте коммерческих организаций, а если учесть налоговые потери в связи с регистрацией крупнейших предприятий частного бизнеса в оффшорных зонах, суммы недобора налоговых платежей сопоставимы с современными доходами федерального бюджета1

На практике существует множество нелегитимных путей минимизации налогообложения. Основные из них - это выплата заработной платы наличными («в конвертах»), путем начисления дивидендов, применение векселей, регистрация сотрудников в качестве предпринимателей без образования юридического лица с целью применения упрощенной системы налогообложения, возмещение командировочных расходов, использование корпоративных карт1.

Рассмотрим эти схемы ухода от налогообложения более подробно.

1. Выплата заработной платы в виде дивидендов. Данный способ минимизации платежей довольно популярен в настоящее время. Он применяется по отношению к налогу на доходы физических лиц и платежам в социальные страховые фонды. Его смысл заключается в том, что отдельные выплаты, заменяющие оплату труда, производятся в форме промежуточных (квартальных, полугодовых) дивидендов. При этом организация производит эмиссию, обычно привилегированных акций, и распространяет их между своими работниками. Дивиденды по данным акциям выплачиваются взамен премий и т.п.

Схема работает путем создания дочернего предприятия, в оборот которого через подставные фирмы поступают денежные средства в качестве дохода, не облагаемого НДС. Сумма этого дохода идет на выплату дивидендов основного предприятия. При этом налог на прибыль уплачивается с данных сделок не всегда, однако, компании, дорожащие своим положением на рынке, уплачивают налоги по проводимым через дочерние компании сделкам, а прибыль направляют на выплату дивидендов.

Дочернее предприятие имеет право на удержание налога на прибыль с выплаченных дивидендов, выступая как налоговый агент. При этом налог на доходы физических лиц в части доходов от долевого участия в организациях регламентируется статьями 275 и 211 Налогового кодекса РФ. Это означает, что налоговый агент принимает к вычету эти дивиденды, определяя налоговую базу по налогу на доходы физических лиц.

Следует обратить внимание, что акционеры имеют право получить доход по акциям по итогам отчетности за период, на основании решения общего собрания акционеров. В связи с этим, при проведении проверки необходимо выяснить наличие нормативных документов, предусматривающих возможность увеличивать дивиденды по акциям. В соответствии с Федеральным законом от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» акционерное общество имеет право объявлять о выплате дивидендов по акциям раз в квартал, раз в полгода или в год, если иное не предусмотрено уставом общества. Выплата промежуточных дивидендов не может быть произведена ранее, чем через 30 дней после соответствующего решения совета директоров. Таким образом, сроки выплаты дивидендов определяются в рамках заседания совета директоров (выплата промежуточных дивидендов) или общего собрания акционеров (выплата годовых дивидендов).

На необходимость проведения проверки организации на предмет применения схемы выплаты зарплаты в виде дивидендов указывают такие обстоятельства, как внесение изменений в уставные документы в отношении сроков выплаты промежуточных дивидендов до эмиссии акций либо после нее. Кроме того, следует также проверить контрагентов проверяемой организации на предмет наличия операций с ними в размере, соответствующем полученным от дочернего общества дивидендам. В ходе проверок необходимо также обратить внимание на то, как оприходованы доходы, полученные дочерним предприятием.

В качестве меры предупреждения данного способа сокращения налога на доходы физических лиц необходимо исключить из статьи 214 Налогового кодекса РФ ссылку на статью 275, в которой говорится о зачете суммы налога на прибыль, который предприятие перечисляет в счет налога на доходы физических лиц по доходам, полученным в виде дивидендов.

2. Регистрация работников в качестве предпринимателей без образования юридического лица и перевод их на упрощенную систему налогообложения. В основе данного способа лежит заключение договора гражданско-правового характера об оказании услуг с работником для выполнения им работы, которая, как правило, выполняется по трудовому договору. Регистрация работника как предпринимателя без образования юридического лица подразумевает переход на упрощенную систему налогообложения, при которой уплачивается единый налог в размере всего 6% от дохода. Помимо этого, организация уплачивает взнос на обязательное пенсионное страхование. Статья 11 Трудового кодекса РФ гласит, что в случае если договор гражданско-правового характера определяет трудовые отношения между работником и работодателем и это подтверждается судом, применяют положения Трудового кодекса РФ. Соответственно, при наличии факторов, свидетельствующих о трудовых отношениях (стационарное рабочее место, режим работы) необходимо подтверждение этого в судебном порядке. Тогда выплаты по договору гражданско-правового характера могут быть приравнены к оплате труда, что обяжет налогоплательщика производить полноценные отчисления налоговых платежей. Внесение изменений в Трудовой кодекс РФ, суть которых состоит в запрете на использование услуг индивидуальных предпринимателей, по сути являющихся должностными обязанностями работников, позволит прекратить использование данной схемы.