

На правах рукописи

ВАСЮЧЕНКОВА ЛЮДМИЛА ВЛАДИМИРОВНА

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ
НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ
ПРИ ПРИМЕНЕНИИ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Специальность 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва, 2010

Диссертация выполнена на кафедре налогов и налогообложения Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент
Карпова Галина Николаевна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Ишина Ирина Валериевна

кандидат экономических наук, профессор
Сребник Борис Владимирович

Ведущая организация: **Московский государственный университет экономики, статистики и информатики (МЭСИ)**

Защита состоится 12 октября 2010 г. в 12 часов на заседании Совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 226.003.01 при Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации по адресу: 109456, Москва, 4-й Вешняковский пр-д, д. 4, ауд. 113.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации.

Автореферат разослан « ___ » сентября 2010 г.

Ученый секретарь Совета по защите докторских и кандидатских диссертаций,
кандидат экономических наук, доцент

В.М. Смирнов

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность исследования. Мировой финансовый кризис стал испытанием для российского малого бизнеса, в результате усилилось внимание со стороны государственных структур и общественности к его многочисленным проблемам. В настоящее время государство оказывает малому бизнесу активную поддержку, в том числе с помощью таких инструментов налоговой политики, как специальные налоговые режимы, снижающие налоговую нагрузку на бизнес.

Вступившие в силу с 1 января 2009 г. изменения в главу 26.2 «Упрощенная система налогообложения» Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) позволили усилить стимулирующую роль упрощенной системы налогообложения (УСН), что способствовало перераспределению финансовых потоков субъектов малого бизнеса путем уменьшения налоговых расходов и направления на текущие потребности дополнительных финансовых ресурсов.

Вместе с тем, практика контроля за применением УСН продолжает выявлять негативные стороны в ее использовании, отрицательно влияющие на поступление налогов в бюджетную систему, что обозначено в «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов». Несовершенство порядка применения УСН оставляет недобросовестным налогоплательщикам возможности для налоговых злоупотреблений посредством маскировки более крупного бизнеса под малый. В результате необоснованные материальные выгоды получают хозяйствующие субъекты, для которых УСН изначально не предназначалась, что негативно сказывается на формировании доходной части консолидированного бюджета Российской Федерации. Таким образом, существующие между недобросовестными налогоплательщиками и государством налоговые взаимоотношения не отвечают финансовым интересам последнего, поскольку величина финансовых ресурсов, поступающих в бюджетную систему государства от бизнеса в виде налогов, не адекватна величине, причитающейся государству в соответствии с нормами налогового законодательства.

В целях минимизации отмеченных выше явлений требуется совершенствование механизма УСН и методов налогового контроля. При этом в современных условиях перед налоговыми органами стоит непростая задача по рациональ-

ной организации налогового контроля в отношении субъектов малого бизнеса, не препятствующего предпринимательской деятельности законопослушных налогоплательщиков. Такая организация финансовых взаимосвязей государства и налогоплательщиков предполагает повышение заинтересованности последних в соблюдении налогового законодательства и защищенности от излишних обременений и издержек, связанных с налоговым контролем.

В связи с этим особую актуальность приобретает необходимость решения проблем совершенствования налогового контроля при применении УСН в целях улучшения управления поступлениями финансовых ресурсов государства.

Степень разработанности проблемы. В трудах ученых и практиков довольно широко обсуждаются теоретические и методические аспекты, связанные как с налоговым контролем, так и с функционированием специальных налоговых режимов, в том числе УСН.

Значительный вклад в исследование теоретических и практических вопросов налогового администрирования, включая налоговый контроль, внесли такие ученые, как Т.А. Бетина, А.В. Брызгалин, И.В. Горский, Е.Ю. Грачева, Т.А. Гусева, В.А. Кашин, В.Г. Князев, И.И. Кучеров, М.В. Мишустин, О.А. Ногина, М.Ю. Орлов, Л.П. Павлова, В.Г. Пансков, А.Б. Паскачев, С.Г. Пепеляев, М.В. Романовский, А.А. Тедеев, Д.Г. Черник, С.Д. Шаталов и др.

Теоретические исследования и практические разработки проблем налогообложения малого бизнеса, в том числе функционирования специальных налоговых режимов, представлены в работах таких отечественных экономистов, как С.В. Барулин, Н.В. Братчикова, Л.В. Будовская, В.А. Гребенникова, Л.А. Давыдова, Г.В. Жирова, И.В. Зиновьев, Н.С. Иващенко, М.В. Карп, А.И. Косолапов, Н.И. Малис, А.С. Матинов, В.Д. Новодворский, Р.Л. Сабанин и др. Их труды расширили представление о сущности специальных налоговых режимов.

В то же время в силу многогранности проблемы налогового контроля в отношении субъектов УСН вопросы перспектив его развития, в частности, проблемы, обусловленные качественными изменениями в порядке функционирования УСН, требуют своего переосмысления, дальнейших научных исследований и разработки предложений по совершенствованию механизма контроля.

Целью исследования является выявление наиболее перспективных на-

правлений и выработка предложений по совершенствованию системы реализации фискальных отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля при применении упрощенной системы налогообложения, для улучшения управления размерами финансовых ресурсов, поступающих в бюджетную систему Российской Федерации в виде налогов.

Для достижения указанной цели были поставлены и решены **следующие задачи:**

- рассмотрены содержание налогового контроля и его место в системе финансового контроля;
- определены тенденции развития УСН и его воздействие на обеспечение бюджетной системы Российской Федерации налоговыми платежами и на развитие налогового контроля при применении данного специального налогового режима;
- проведен комплексный анализ результатов налогового контроля по налогу при применении УСН с целью установления их роли в формировании налоговых доходов бюджетов;
- выявлены организационно-методические положения налоговых проверок субъектов УСН, нуждающиеся в уточнении для гармонизации финансовых интересов государства и налогоплательщиков – субъектов малого бизнеса, и разработать соответствующие рекомендации по совершенствованию этих положений;
- определено влияние критериев применения УСН на возможность отклонения финансовых взаимоотношений государства и бизнеса в процессе исполнения последним обязанностей налогоплательщика от норм, установленных НК РФ, в части использования механизма УСН для неоправданной налоговой минимизации;
- предложен и обоснован комплекс мер по решению проблемы уклонений от налогообложения с применением механизма УСН для обеспечения дополнительного поступления налоговых доходов в бюджетную систему Российской Федерации.

Объектом исследования являются фискальные отношения по поводу взимания налога при применении упрощенной системы налогообложения.

Предметом исследования является процесс налогового контроля при применении упрощенной системы налогообложения.

Теоретическую основу исследования составили научные положения и

концепции, представленные в трудах ведущих ученых в области экономической теории, финансов, налогообложения, налогового администрирования.

Методической основой исследования послужил комплекс общенаучных и специальных методических приемов и способов: монографический, диалектический и логический методы, системный подход, сравнительный экономический анализ, синтез, обобщение, метод группировки, статистические методы, графический метод.

Информационную базу исследования составили: законодательные акты в области налогов; нормативно-правовые акты органов государственной власти, в том числе Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы; официальные статистические данные Федеральной службы государственной статистики; данные статистической налоговой отчетности Федеральной налоговой службы и Управления ФНС России по Калужской области; материалы периодической печати по проблемам налогообложения малого бизнеса и налогового контроля; иные документы и материалы, опубликованные в справочных правовых системах («Гарант», «Консультант Плюс») и в сети «Интернет».

Научная новизна диссертационного исследования заключается в совершенствовании методических положений налогового контроля при применении упрощенной системы налогообложения для большей координации налоговыми органами поступления налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации.

Наиболее существенные результаты проведенного исследования, содержащие научную новизну и выносимые на защиту:

1. Обоснована необходимость смещения акцента с фискальной функции налогового контроля при применении упрощенной системы налогообложения на профилактическую функцию, содействующую формированию мировоззрения законопослушного налогоплательщика на современном этапе развития российской налоговой системы. В связи с этим разработаны предложения, направленные на повышение роли превентивных мер налогового контроля в системе реализации фискальных отношений, способствующие увеличению сумм налоговых платежей, уплачиваемых субъектами малого бизнеса в добровольном порядке.

2. Усовершенствованы методические приемы по выявлению уклонений

от налогообложения с использованием механизма упрощенной системы налогообложения и по подготовке доказательной базы установленных налоговых правонарушений, а также уточнены критерии применения упрощенной системы налогообложения с целью сокращения отклонений финансовых взаимоотношений государства и налогоплательщиков от норм, определенных НК РФ.

3. Предложен комплекс рекомендаций по совершенствованию организационно-методических положений налоговых проверок субъектов упрощенной системы налогообложения, что способствует: повышению обоснованности выездных налоговых проверок; уточнению методических приемов налогового контроля по выявлению у налогоплательщиков доходов, не учтенных при налогообложении; уточнению подходов к единым правилам проведения выездных налоговых проверок в части установления специальных норм для субъектов малого бизнеса по срокам и частоте проверок.

4. Дополнены принципы предпроверочного анализа принципом оперативности и принципом соответствия результатов анализа потребностям выездного налогового контроля в связи с усилением роли предпроверочного анализа для повышения эффективности выездных налоговых проверок, а также ввиду недостаточной проработанности теоретических аспектов этого элемента налогового контроля.

Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в разработке и совершенствовании научно обоснованных направлений развития налогового контроля при применении УСН, которые могут быть использованы государственными органами в законотворческой и практической деятельности.

Содержащиеся в исследовании теоретические разработки могут применяться в научной деятельности, а также в педагогической деятельности в процессе преподавания дисциплин «Налоговое администрирование», «Организация и методика проведения налоговых проверок», «Специальные налоговые режимы».

Апробация результатов исследования. Основные положения, практические выводы и результаты исследования апробированы на Международной научно-практической конференции «Инновационный прорыв в развитии России и регионов» (г. Москва, ВГНА Минфина России, 2006 г.), научно-практической конференции «Становление и развитие механизма налоговых расследований в целях

обеспечения экономической безопасности государства» (г. Москва, Академия экономической безопасности МВД России, 2006 г.), 10 Международной межвузовской научно-практической конференции «Проблемы модернизации экономики России в XXI веке» (г. Москва, ВГНА Минфина России, 2008 г.).

По теме диссертации опубликовано 12 научных работ общим объемом 5,45 п.л., в том числе в 5 изданиях, рекомендованных ВАК, общим объемом 2,05 п.л.

Материалы диссертационного исследования использованы в учебном процессе при проведении занятий на курсах повышения квалификации работников налоговых органов в филиале Северо-Западной академии государственной службы в г. Калуге, а также в практике работы налоговых органов Калужской области.

Структура диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка использованной литературы, приложений. Работа содержит 177 страниц основного текста, 32 таблицы, 17 рисунков, 11 приложений. Библиографический список литературы включает 169 наименований.

Диссертационная работа имеет следующую структуру.

Введение

Глава 1. Теоретические основы налогового контроля при применении упрощенной системы налогообложения

- 1.1. Определение сущности, принципов, функций, основных компонентов налогового контроля и его места в системе финансового контроля
- 1.2. Анализ развития упрощенной системы налогообложения
- 1.3. Этапы развития налогового контроля при применении упрощенной системы налогообложения

Глава 2. Анализ современного состояния налогового контроля при применении упрощенной системы налогообложения как инструмента обеспечения налоговых доходов бюджетной системы государства

- 2.1. Анализ результатов налогового контроля и их вклада в налоговые поступления
- 2.2. Механизм проведения налоговых проверок при упрощенной системе налогообложения
- 2.3. Исследование методов минимизации налогообложения с использованием упрощенной системы налогообложения

Глава 3. Перспективы развития налогового контроля при применении упрощенной системы налогообложения

- 3.1. Рекомендации по совершенствованию контроля за полнотой и правильностью исчисления налога при применении упрощенной системы налогообложения
- 3.2. Направления усиления контроля уклонений от налогообложения с применением механизма упрощенной системы налогообложения

Заключение

Библиографический список использованной литературы

Приложения

II. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

В ходе проведенного исследования выявлены проблемы налогового контроля при применении УСН, их причины и последствия, разработаны и обоснованы наиболее перспективные направления его совершенствования.

1. Обоснована необходимость смещения акцента с фискальной функции налогового контроля при применении упрощенной системы налогообложения на профилактическую функцию, содействующую формированию мировоззрения законопослушного налогоплательщика на современном этапе развития налоговой системы. В связи с этим разработаны предложения, направленные на повышение роли превентивных мер налогового контроля в системе реализации фискальных отношений, способствующие увеличению сумм налоговых платежей, уплачиваемых субъектами малого бизнеса в добровольном порядке.

Как элемент государственного финансового контроля, налоговый контроль обладает его сущностными признаками, которые проявляются в сфере налогообложения. При этом он представляет собой систему фискальных отношений по поводу формирования величины налоговых доходов бюджетной системы государства и налоговых расходов налогоплательщиков. При помощи налогового контроля государство защищает свои финансовые интересы в части обеспечения бюджетных доходов как финансовой базы выполнения задач перед обществом. С этих позиций фискальная функция всегда была преобладающей функцией налогового контроля, обуславливающей его государственный властный характер.

Объектом налогового контроля являются финансовые отношения, возникающие в процессе взаимодействия государства и хозяйствующих субъектов при исполнении последними обязанностей налогоплательщика. Поэтому в качестве стратегической цели налогового контроля можно рассматривать достижение такого уровня финансовых отношений между государством и фискальнообязанными лицами, при котором последние будут исчислять, уплачивать налоговые платежи и исполнять иные обязанности в сфере налогообложения своевременно и в полном объеме, а отклонения указанных отношений от норм НК РФ будут сведены к минимуму.

За последние годы финансовые взаимосвязи между государством и субъектами малого бизнеса претерпели некоторые изменения, связанные с реализацией государственной политики поддержки малого бизнеса. Уровень налоговой нагрузки малых предприятий, работающих по специальным налоговым режимам, по сравнению с общим режимом налогообложения снизился, что позволило малым предприятиям перераспределить свои финансовые потоки, уменьшив налоговые расходы и повысив финансовые возможности для обеспечения текущей деятельности и реализации инвестиционных проектов. Это, в свою очередь, способствовало увеличению размера налоговых поступлений от субъектов малого бизнеса, в том числе за счет расширения их налоговой базы на основе роста объемов производства и товарооборота и легализации доходов.

Наиболее популярным среди малых предприятий специальным налоговым режимом является УСН. Анализ показал, что в России в 2009 г. по сравнению с 2003 г. (годом вступления в силу главы 26.2 «Упрощенная система налогообложения» НК РФ) при увеличении количества субъектов УСН в 2,9 раза до 1,97 млн единиц поступления платежей по налогу при применении УСН в консолидированный бюджет Российской Федерации и бюджеты государственных внебюджетных фондов возросли в 7,1 раз до 109,4 млрд руб., а в расчете на одного субъекта УСН – в 2,5 раза до 55,4 тыс. руб. (на 33,6% в сопоставимых ценах). Около трети поступлений платежей по рассматриваемому налогу приходится на регионы, входящие в Центральный Федеральный округ (ЦФО).

Исследование результатов контрольной работы по налогу при применении УСН проведено на примере типичного региона этого округа – Калужской области в сопоставлении с показателями иных регионов ЦФО. По результатам комплекс-

ного анализа уровня развития малого предпринимательства за 2008 г. она занимала третье место среди регионов ЦФО, за 2009 г. – пятое место.

Установлено, что в Калужской области в 2009 г. по сравнению с 2003 г. темпы роста поступлений платежей по налогу при применении УСН (9,6 раз) значительно выше среднероссийского уровня данного показателя (7,1 раз), а также темпов роста поступлений по единому налогу на вмененный доход (4,0 раза) и по остальным налогам и сборам (2,6 раза) от субъектов малого бизнеса региона.

Увеличению поступления платежей по налогу при применении УСН в Калужской области способствовали как рост количества субъектов УСН, так и активное наращивание ими налоговой базы по рассматриваемому налогу (табл. 1).

Таблица 1
Основные показатели налогового администрирования
по налогу при применении УСН налоговых органов Калужской области

| Показатель | 2005 г. | 2006 г. | 2007 г. | 2008 г. | 2009 г. |
|--|---------|---------|---------|---------|---------|
| Общее количество налогоплательщиков, представивших налоговые декларации по налогу при применении УСН, ед. | 7881 | 9717 | 11 587 | 14 381 | 15 300 |
| - % к общему количеству состоящих на учете налогоплательщиков | 17,6% | 19,5% | 21,7% | 26,4% | 26,3% |
| Общая сумма поступлений платежей по налогу при применении УСН в бюджетную систему: | 259,8 | 371,5 | 581,5 | 873,5 | 831,4 |
| - всего, млн руб. | | | | | |
| - в расчете на 1 субъекта УСН, тыс. руб. | 33,0 | 38,2 | 50,2 | 60,7 | 54,3 |
| - в расчете на 1 субъекта УСН в сопоставимых ценах 2005 г., тыс. руб. | 33,0 | 35,1 | 41,1 | 44,0 | 36,2 |
| Общая сумма поступлений платежей по налогу при применении УСН в консолидированный бюджет Калужской области, млн руб. | 218,4 | 311,6 | 490,1 | 747,8 | 700,8 |
| - % к общей сумме налоговых доходов, поступивших в консолидированный бюджет Калужской области | 2,3% | 2,7% | 3,1% | 3,8% | 3,8% |
| Общая сумма платежей по налогу при применении УСН, доначисленных в результате контрольной работы, млн руб. | 7,8 | 10,8 | 11,0 | 12,1 | 33,5 |
| - % к общей сумме поступлений платежей по данному налогу в бюджетную систему | 3,0% | 2,9% | 1,9% | 1,4% | 4,0% |
| - % к общей сумме доначислений по контрольной работе | 0,8% | 1,3% | 1,4% | 0,8% | 3,1% |
| Справочно: Индекс потребительских цен (декабрь к декабрю предыдущего года, %) ¹ | 110,9% | 109,0% | 111,9% | 113,3% | 108,8% |

Рассчитано автором на основе данных Управления ФНС России по Калужской области

В 2009 г. в Калужской области УСН применяло более четверти налогопла-

¹Источник: сайт Федеральной службы государственной статистики:
http://www.gks.ru/bgd/regl/ b09_11/IssWWW.exe/Stg/d03/25-01.htm.

тельщиков региона (в среднем по России – 23,9%), она стала популярнее общего режима налогообложения, используемого 17,7% налогоплательщиков. При этом по сравнению с 2005 г. темпы роста количества организаций – субъектов УСН опередили темпы роста количества малых предприятий региона (208,7% против 185,9%), а темпы роста количества индивидуальных предпринимателей – субъектов УСН выше темпов роста общего количества индивидуальных предпринимателей (183,4% против 155,8%).

По результатам проведенного автором за 2008–2009 гг. комплексного анализа по четырем показателям, характеризующим поступление платежей по налогу при применении УСН в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации, входящих в ЦФО (сумме поступлений платежей по налогу; их доле в общей сумме поступлений налоговых доходов; сумме поступлений платежей по налогу на одного жителя региона; темпам роста суммы поступлений по налогу к предыдущему году), Калужская область два года подряд находится на втором месте. Все регионы, вошедшие в первую пятерку (за 2008 г. – Владимирская, Калужская, Московская области, г. Москва, Костромская область; за 2009 г. – г. Москва, Калужская, Московская, Владимирская, Воронежская области), одновременно входят и в десятку лидеров по результатам анализа уровня развития малого предпринимательства в ЦФО за соответствующий год.

Вместе с тем, доля поступлений по налогу при применении УСН в общей сумме налоговых поступлений в консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации в Калужской области, как и в других регионах ЦФО, незначительна (по Калужской области в 2008 г. и 2009 г. – по 3,8%; по регионам ЦФО: в 2008 г. – в диапазоне от 1,6% до 6,4%, среднее значение – 2,0%, в 2009 г. – в диапазоне от 2,0% до 5,7%, среднее значение – 2,4%).

Кроме того, анализ влияния результатов контрольной работы по налогу при применении УСН на формирование налоговых доходов бюджетной системы показал, что доля указанных результатов также незначительна: по Калужской области в 2008 г. – 1,4%, в 2009 г. – 4,0% в общей сумме поступлений по рассматриваемому налогу, по регионам ЦФО в 2008 г. – в диапазоне от 0,5% до 6,1%, в среднем – 2,5%. При этом результаты налоговых проверок по налогу при применении УСН как в Калужской области, так и в других регионах ЦФО уступают средним показателям в целом по всем налогам (табл. 2).

Таблица 2

Результативность и эффективность выездных налоговых проверок по налогу при применении УСН в сравнении с аналогичными показателями по всей совокупности налогов и сборов налоговых органов Калужской области

| Показатель | 2005 г. | | 2006 г. | | 2007 г. | | 2008 г. | | 2009 г. | |
|---|-------------------------|-------------------|-------------------------|-------------------|-------------------------|-------------------|-------------------------|-------------------|-------------------------|-------------------|
| | в целом по всем налогам | по налогу при УСН | в целом по всем налогам | по налогу при УСН | в целом по всем налогам | по налогу при УСН | в целом по всем налогам | по налогу при УСН | в целом по всем налогам | по налогу при УСН |
| Результативность выездных налоговых проверок, % | 89,7 | 35,6 | 86,9 | 41,1 | 100,0 | 66,7 | 100,0 | 67,4 | 99,8 | 73,1 |
| Сумма дополнительно начисленных платежей в расчете на одну выездную налоговую проверку, тыс. руб. | 315,7 | 9,4 | 338,0 | 7,8 | 1299,8 | 150,0 | 5047,4 | 142,7 | 903,8 | 120,5 |

Рассчитано автором на основе данных Управления ФНС России по Калужской области

В итоге удельный вес доначислений по рассматриваемому налогу в общей сумме доначислений по контрольной работе невелик: в Калужской области в 2008 г. – 0,8%, в 2009 г. – 3,1%; в регионах ЦФО в 2008 г. – в диапазоне от 0,5% до 3,8%, в среднем – 0,5%.

В работе автором осуществлен комплексный анализ шести показателей результатов выездных налоговых проверок по налогу при применении УСН регионов ЦФО за 2008 г. (суммы доначислений в расчете на одну проверку; результативности проверок; их доли в их общем количестве выездных налоговых проверок по всем налогам; сумме доначислений по проверкам; ее доли в общей сумме доначислений по всем выездным налоговым проверкам и в общей сумме доначислений по контрольной работе по рассматриваемому налогу). По итогам указанного анализа произведены распределение регионов ЦФО и сопоставление полученных результатов с результатами их распределения по итогам комплексного анализа показателей поступления платежей по налогу при применении УСН в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации. Результаты сопоставления показали отсутствие взаимосвязи между показателями поступления налоговых платежей и показателями результатов выездных налоговых проверок по рассматриваемому налогу. Это еще раз подтвердило, что налоговые проверки субъектов УСН не дают существенного вклада в налоговые доходы бюджетов.

С учетом принадлежности большинства субъектов УСН к микробизнесу

(78,0% организаций и 90,5% индивидуальных предпринимателей – субъектов УСН в Калужской области) сделан вывод о том, что на современном этапе при построении финансовых взаимосвязей государства с субъектами УСН в процессе исполнения последними обязанностей налогоплательщика приоритет необходимо отдавать профилактической функции налогового контроля для обеспечения оптимального сочетания фискальной и превентивной направленности налогового контроля. Профилактическая функция свойственна предварительному налоговому контролю и предполагает предупреждение налоговых правонарушений. Данный вид налогового контроля имеет существенное значение для обеспечения устойчивых финансовых потоков налоговых платежей в бюджетную систему государства на основе профилактики налоговых правонарушений.

В основу профилактической функции налогового контроля положены такие методы воздействия на налогоплательщиков, как убеждение в необходимости точного соблюдения налогового законодательства и поощрение к добровольному его соблюдению, способствующие формированию мировоззрения законопослушного налогоплательщика. Под мировоззрением законопослушного налогоплательщика автор понимает систему взглядов человека на исполнение конституционной обязанности по уплате налогов, а также обусловленные этими взглядами основные жизненные позиции (умственные установки), убеждения, идеи, представления, эмоции, чувства и ценности, определяющие, будет ли он своевременно и в полном объеме исчислять и уплачивать налоги.

Наблюдающийся в 2009 г. по сравнению с 2008 г. рост на 6,8 процентного пункта до 85,8% доли микропредприятий в структуре малых предприятий России подтверждает необходимость расширения спектра мероприятий предварительного налогового контроля, содействующих росту налоговой грамотности и дисциплины налогоплательщиков.

В рамках повышения роли превентивных мер налогового контроля в системе реализации фискальных отношений государства с налогоплательщиками – субъектами малого бизнеса (в том числе применяющими УСН) предложены:

– периодическая организация проведения налоговыми органами тематических семинаров с субъектами малого бизнеса для обсуждения круга вопросов из сферы интересов указанной категории налогоплательщиков. Разработана базовая программа проведения семинара. В силу специфики налогообложения малого

бизнеса проведение таких семинаров способствует реализации принципа добровольной уплаты налогов, а также установлению с его субъектами партнерских отношений, устраняющих негативное отношение к налоговым органам;

– ежегодное направление налоговыми органами субъектам малого бизнеса, отвечающим по итогам прошедшего года общедоступным критериям самостоятельной оценки рисков, установленным приказом ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок» (в редакции от 14.10.2008 г.), обращений о соответствии этим критериям. Разработана унифицированная форма подобного обращения. Предложенная мера одновременно направлена как на профилактику налоговых правонарушений (как элемент предварительного налогового контроля), так и на переоценку субъектами малого бизнеса налоговых последствий своих действий (как элемент последующего налогового контроля), побуждая их к уплате налогов и представлению уточненных налоговых деклараций за прошедший период в целях добровольного выхода из «зоны» риска для минимизации возможности проведения выездной налоговой проверки.

Предложенные мероприятия призваны повысить уровень добровольного исполнения налогоплательщиками малого бизнеса налогового законодательства.

2. Усовершенствованы методические приемы по выявлению уклонений от налогообложения с использованием механизма упрощенной системы налогообложения и по подготовке доказательной базы установленных правонарушений, а также уточнены критерии применения упрощенной системы налогообложения с целью сокращения отклонений финансовых взаимоотношений государства и налогоплательщиков от норм, определенных НК РФ.

Выявлено, что существенное влияние на налоговый контроль при применении УСН оказывают экономическая природа и особенности УСН как специального налогового режима. Это помогло полнее раскрыть содержание налогового контроля при применении УСН: он должен позволять оценивать не только налоговую дисциплину субъектов УСН, но и действенность норм главы 26.2 НК РФ в целях выявления норм, нуждающихся в уточнении для повышения степени их исполнения.

На основе изучения судебной практики и анализа реализуемых бизнесом схем уклонения от налогообложения определены, обобщены в условные группы и рассмотрены наиболее распространенные у налогоплательщиков методы миними-

зации налогообложения с применением механизма УСН (перевод персонала; распределение части доходов на других лиц; перевод имущества). Установлено, что в основу большинства указанных методов положено вполне легальное поведение налогоплательщиков по «дроблению» бизнеса для получения доступа к УСН.

Обосновано, что недобросовестные налогоплательщики применяют методы минимизации налогов с использованием механизма УСН для достижения двух целей: 1) аккумуляции в субъектах УСН части налоговой базы налогоплательщика, применяющего общий режим налогообложения; 2) сохранения УСН при превышении пороговых значений ограничений, установленных главой 26.2 НК РФ.

Во многом это объясняется незначительной средней налоговой нагрузкой субъектов УСН. В частности, по Калужской области за 2006–2009 гг. средняя налоговая нагрузка по налогу при применении УСН составила: у организаций – от 1,2%–1,5% (при объекте налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов») до 3,8%–4,0% (при объекте налогообложения «доходы»), у индивидуальных предпринимателей – от 1,3%–1,7% (при объекте налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов») до 5,3%–5,5% (при объекте налогообложения «доходы»).

Сделан вывод о том, что действующие критерии применения УСН недостаточно эффективны как мера предотвращения злоупотреблений механизмом УСН со стороны недобросовестных налогоплательщиков. Указанные критерии не в полной мере обеспечивают нормальные финансовые взаимоотношения государства и бизнеса в процессе исполнения последним обязанностей налогоплательщика, оставляя возможности для отклонения этих взаимоотношений от установленных НК РФ норм посредством неоправданного снижения недобросовестными налогоплательщиками своей налоговой нагрузки в целях наращивания финансовых ресурсов. Для этого более крупный бизнес нередко маскируется под малый, в отдельных же случаях субъекты УСН специально создаются для использования в различных схемах обхода налогов.

Отмечено, что следствием такой ситуации являются потери бюджетов за счет недопоступлений налоговых платежей от налогоплательщиков при общем режиме налогообложения, а также снижение адресности налогового стимулирования малого бизнеса, нарушение законов рыночной конкуренции и принципа справедливости в отношении законопослушных налогоплательщиков. Принцип

справедливости налогового контроля подразумевает защиту прав, экономических и финансовых интересов законопослушных налогоплательщиков посредством усиления контроля за недобросовестными налогоплательщиками.

Выработан комплекс мер по решению указанной проблемы.

1. *Совершенствование критериев применения УСН, установленных главой 26.2. «Упрощенная система налогообложения» НК РФ, и механизма налогового контроля за их соблюдением.*

Для предотвращения отмеченных негативных явлений прежде всего целесообразно законодательно ограничить доступ к УСН групп взаимозависимых лиц, поскольку они являются участниками большинства выявляемых схем ухода от налогообложения с использованием механизма УСН. В этих целях действенным может быть механизм совокупного определения пороговых значений показателей доходов, среднесписочной численности работников и остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов для групп взаимозависимых лиц, предложенный в работах отдельных ученых². Он способствовал бы более точному выделению самостоятельных субъектов малого бизнеса, в первую очередь нуждающихся в государственной поддержке, и исключению зависимых субъектов, имеющих более высокий экономический потенциал. Поэтому требуется разработка методических аспектов механизма реализации данного предложения.

Рассмотрены возможные варианты механизма подтверждения суммарных пороговых значений вышеперечисленных показателей и предложен оптимальный. Он заключается в представлении субъектом УСН в составе налоговой декларации по налогу при применении УСН дополнительного листа с расчетом суммарных значений показателей доходов, среднесписочной численности работников и остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов по всей группе взаимозависимых лиц. При этом сведения об участии организации (ее учредителей) в уставном капитале других организаций, необходимые налоговым органам для идентификации взаимозависимых лиц, содержатся в федеральной базе ЕГРН, удаленный доступ к которой имеют все налоговые органы.

В качестве еще одного дополнительного критерия применения УСН автором предложено ввести ограничение по использованию УСН *в течение первого*

² См., например, Косолапов А.И. Специальный налоговый режим для малого бизнеса // Финансы. – 2006. – № 12. – С. 38.

года после регистрации организациями, созданными путем реорганизации в формах выделения и разделения, а также реорганизованными в период применения УСН. Такое ограничение может противодействовать осуществлению реорганизации, направленной исключительно на минимизацию налоговой нагрузки. Проверка соблюдения организациями подобного критерия не потребует от них каких-либо дополнительных издержек, поскольку все данные о реорганизации юридических лиц также содержатся в федеральной базе ЕГРН.

2. Проведение целенаправленной политики открытия информации о допустимых границах налоговой оптимизации с использованием механизма УСН для мотивирования налогоплательщиков к добровольному отказу от схем минимизации налогообложения с применением УСН.

Целесообразно размещать типовые схемы уклонения от налогообложения с использованием механизма УСН, по которым имеется сложившаяся арбитражная практика, на сайте ФНС России в разделе «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков» как способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, а также на сайтах Управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации.

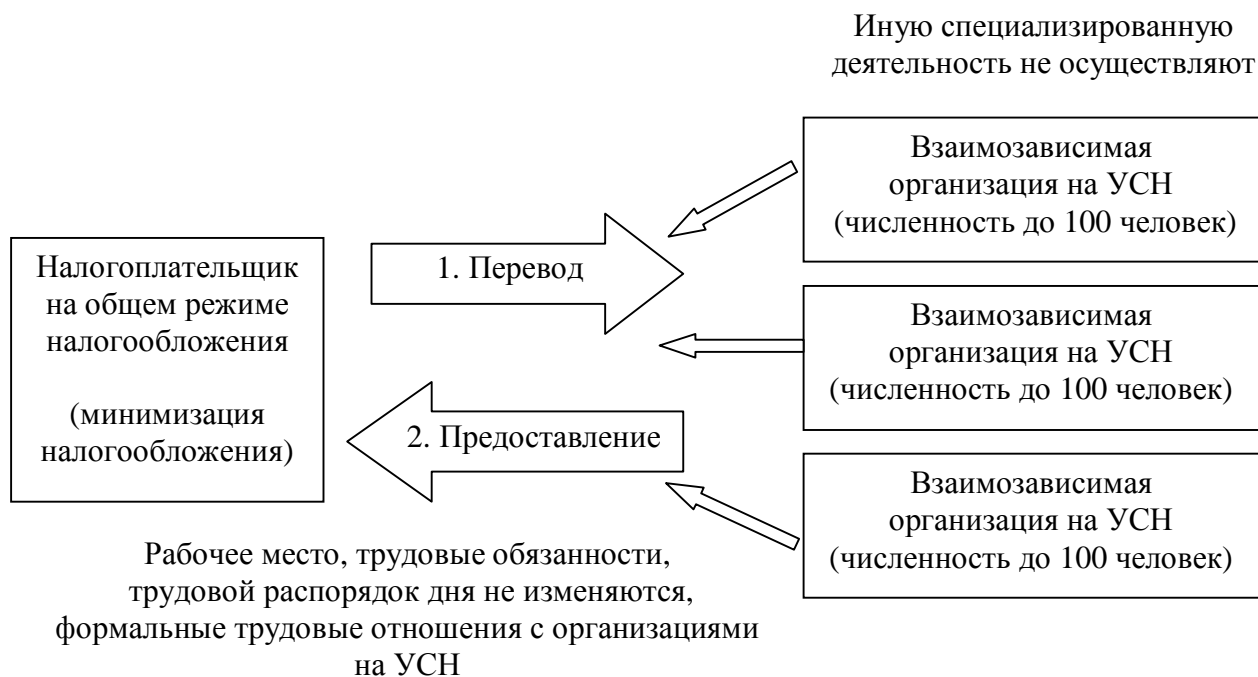
Факт представления налогоплательщиками (независимо от применяемого режима налогообложения) уточненных налоговых деклараций с пояснительной запиской по двенадцатому общедоступному критерию оценки рисков «Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском» учитывается налоговыми органами в процессе планирования выездных налоговых проверок и позволит таким налогоплательщикам снизить вероятность назначения выездной налоговой проверки. Это может мотивировать налогоплательщиков к добровольному отказу от использования опубликованных схем, тем самым способствуя развитию финансовых взаимоотношений государства и налогоплательщиков на основе более полной реализации принципа добровольной уплаты налогов.

3. Разработка единых алгоритмов действий налоговых органов по выявлению потенциальных участников типовых схем ухода от уплаты налогов с использованием механизма УСН и унифицированного порядка подготовки доказательной базы на основе мониторинга сложившейся правоприменительной практики.

Исследование показало, что процедуры формирования доказательной базы по схемам уклонения от налогообложения с использованием механизма УСН ну-

ждаются в дополнительной методической проработке. Обосновано, что одним из перспективных способов повышения качества формирования доказательной базы по указанным схемам является стандартизация контрольных процедур инспектора. Она позволит ему осуществить комплекс всех необходимых действий по выявлению признаков типовых схем ухода от уплаты налогов с применением механизма УСН, поиску и сбору доказательств наличия этих признаков, сведя к минимуму вероятность ошибок.

На основе изучения судебной практики федеральных округов России разработаны авторская последовательность применения методических приемов по выявлению налоговыми органами потенциальных участников типовой схемы ухода от уплаты налогов с использованием механизма УСН (схемы перевода персонала в субъекты УСН) и авторский унифицированный порядок подготовки доказательной базы по этой схеме в ходе выездной налоговой проверки. Данный вид схемы (рис. 1) выбран в связи с наличием наиболее обширной судебной практики.



Источник: составлено автором.

Рис. 1. Типовая схема неправомерной минимизации налогообложения путем перевода персонала в субъект УСН с последующим предоставлением этого персонала по гражданско-правовым договорам

В основу разработок последовательности применения методических приемов (рис. 2) и унифицированного порядка подготовки доказательной базы по схеме перевода персонала в субъекты УСН положены выделение и систематизация 15 признаков данной схемы. Унифицированный порядок подготовки доказательной базы включает в разрезе указанных признаков последователь-

ность выполнения контрольных процедур и перечни необходимых документов, подтверждающих эти признаки.



Источник: составлено автором.

Рис. 2. Последовательность применения методических приемов выявления налогоплательщиков – потенциальных участников схемы минимизации налогообложения путем перевода персонала в субъекты УСН

Осуществление предложенных мер по предупреждению и пресечению уклонений от налогообложения с использованием механизма УСН направлено на получение дополнительного притока налоговых доходов в федеральный и региональные бюджеты от налогоплательщиков на общем режиме налогообложения за счет сокращения налоговых «лазеек», мотивирования налогоплательщиков к отказу от использования схем уклонения от налогообложения и к добровольной упла-

те налогов, а также за счет совершенствования контрольных методов.

3. Предложен комплекс рекомендаций по совершенствованию организационно-методических положений налоговых проверок субъектов упрощенной системы налогообложения, что способствует повышению обоснованности выездных налоговых проверок; уточнению методических приемов налогового контроля по выявлению у налогоплательщиков доходов, не учтенных при налогообложении; уточнению подходов к единым правилам проведения выездных налоговых проверок в части установления специальных норм для субъектов малого бизнеса по срокам и частоте проверок.

Установлено, что, несмотря на незначительный вклад контрольной работы по налогу при применении УСН в формирование налоговых доходов бюджетной системы государства, такая форма налогового контроля, как налоговые проверки, все же необходима при УСН для обеспечения исполнения принципа обязательности налогообложения посредством реализации контрольной функции налогового контроля. Указанная функция предусматривает: на микроуровне – проверку финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков с позиции соблюдения ими налогового законодательства, на макроуровне – контроль за эффективностью функционирования налоговой системы с целью ее совершенствования и выработки приоритетов налоговой политики государства.

Эффективная система налогового контроля должна основываться на гармонизации финансовых интересов государства и налогоплательщиков, в основе которой – идея сглаживания потенциальных противоречий между их интересами. Суть указанных противоречий в следующем. Государство в лице контролирующих субъектов стремится получить в виде налоговых платежей максимально возможную величину финансовых ресурсов, генерируемых бизнесом. Для повышения результативности воздействия на финансовые потоки налогоплательщиков контролирующим субъектам необходимы все более широкие полномочия в сфере налогового контроля, которые со временем могут привести к излишнему усложнению налогового администрирования и росту административного бремени налогоплательщиков. Налогоплательщики же стараются за счет сокращения сумм налоговых платежей в бюджеты разных уровней перераспределить свои финансовые потоки для использования в обороте дополнительных денежных средств, поэтому прибегают к методам минимизации налоговой нагрузки. В отдельных случаях – это незаконные

методы уклонения от налогообложения. По этой причине налогоплательщики заинтересованы в ограничении полномочий контролирующих субъектов.

В то же время сокращение полномочий контролирующих субъектов может способствовать снижению степени их обеспеченности информацией о контролируемых субъектах (нарушению принципа информативности налогового контроля). Это в перспективе может негативно сказаться на эффективности реализации контрольной функции налогового контроля и привести к диспропорции соотношения публичных и частных интересов (нарушению принципа паритета налогового контроля).

Результаты социологического исследования подтверждают, что именно субъекты малого бизнеса наиболее подвержены налоговым правонарушениям: стратегии оптимизации налогообложения в рамках закона придерживаются 22% опрошенных представителя малого бизнеса, 56% среднего и 64% крупного бизнеса; стратегии незаконного уклонения от уплаты налогов – 58% малого, 26% среднего и 17% крупного бизнеса³. Это связано с тем, что в силу специфики малого бизнеса его субъекты наиболее уязвимы в финансовом плане и в связи с ограниченностью финансовых ресурсов многие из них рассматривают налоговую минимизацию в качестве приемлемого резерва для сокращения своих финансовых расходов.

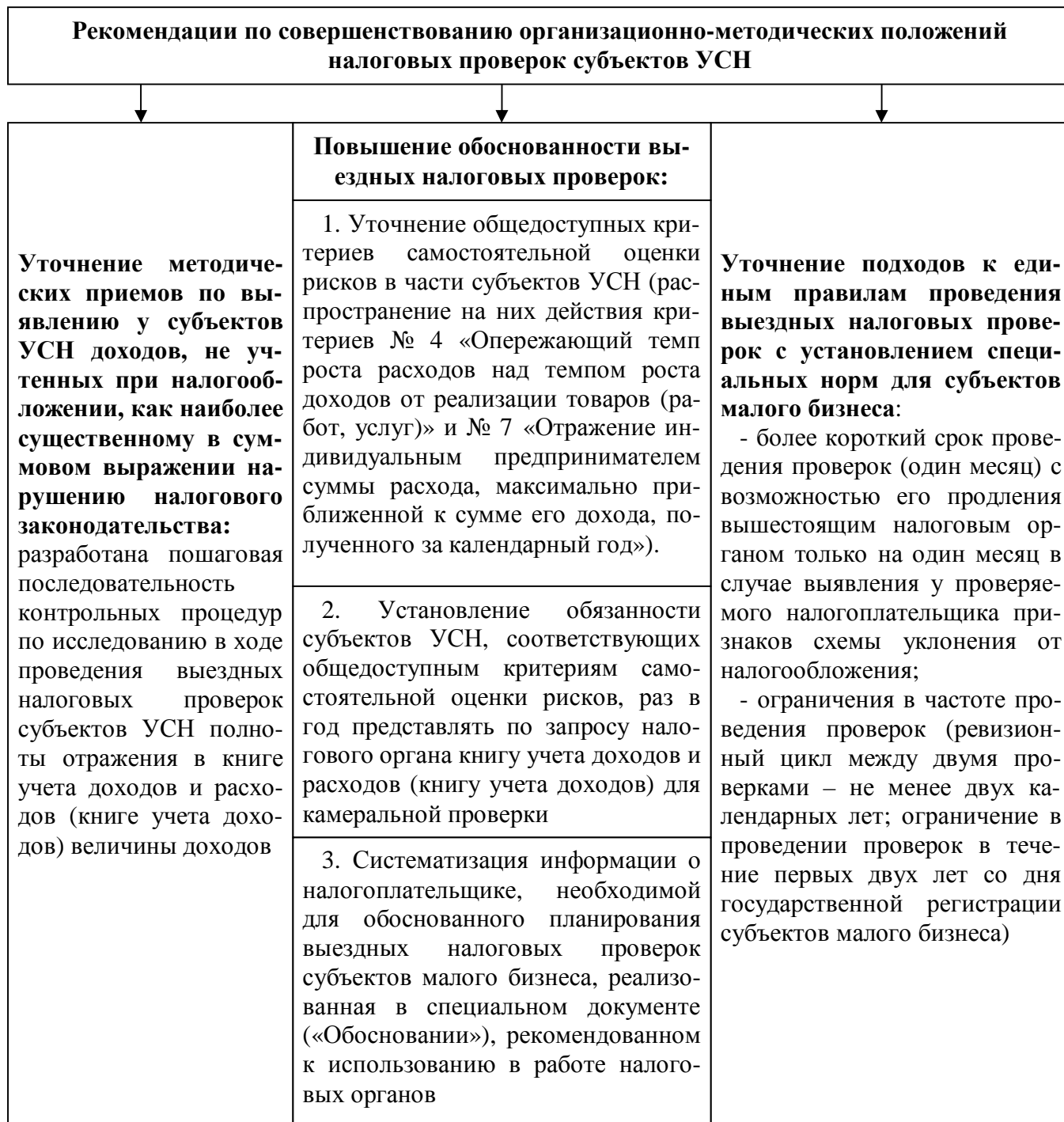
В современных экономических условиях для оптимизации возникающих в сфере налогообложения взаимосвязей государства с малым бизнесом актуальным является решение проблемы рационального налогового контроля, не ущемляющего интересы законопослушных налогоплательщиков.

Все это обусловило необходимость поиска способов сглаживания отмеченных противоречий для установления разумного баланса финансовых интересов государства и налогоплательщиков – субъектов малого бизнеса (в том числе применяющих УСН). Указанный баланс предполагает решение двудеиной задачи налогового контроля в отношении данной категории налогоплательщиков: пресечение уклонений от налогообложения и содействие законопослушным налогоплательщикам.

Анализ механизма проведения камеральных и выездных налоговых проверок субъектов УСН и изучение практики налоговых органов позволили на осно-

³ См. Гребенчук А.О. Уклонение от уплаты налогов как девиантная форма налогового поведения предпринимателей // Российское предпринимательство. – 2008. – № 10. Вып. 2. – С.51.

ве использования системного подхода выявить организационно-методические положения налоговых проверок, нуждающиеся в уточнении для гармонизации финансовых интересов государства и налогоплательщиков, и разработать комплекс соответствующих рекомендаций (рис. 3).



Источник: составлено автором.

Рис. 3. Комплекс рекомендаций по совершенствованию организационно-методических положений налоговых проверок субъектов УСН

Рекомендации связаны:

- а) *с повышением обоснованности выездных налоговых проверок:*
– *предложено уточнение общедоступных критериев самостоятельной*

оценки рисков налогоплательщиков в части субъектов УСН. Исследование выявило недостаточность указанных критериев для обнаружения группы потенциальных нарушителей законодательства по УСН. Предложено распространить на субъектов УСН, выбравших объект налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», действие критериев номер четыре «Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг)» и номер семь «Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год». Для таких субъектов УСН показатели доходов и расходов являются основными показателями, влияющими на величину налоговой базы;

– *аргументирована целесообразность установления обязанности субъектов УСН, соответствующих общедоступным критериям самостоятельной оценки рисков, один раз в год представлять по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов (книгу учета доходов) для камеральной налоговой проверки.* Предлагаемая мера не затронет интересы законопослушных налогоплательщиков. Аналогичная норма предусмотрена налоговым законодательством в отношении всех (в т.ч. и законопослушных) индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатский кабинет, применяющих общий режим налогообложения.

В связи с ограничением с 01.01.2007 г. полномочий налоговых органов камеральная налоговая проверка по налогу при применении УСН позволяет обнаружить практически лишь арифметические и логические ошибки налогоплательщиков. Так, исследование результатов камеральных налоговых проверок по налогу при применении УСН налоговых органов Калужской области выявило, что в 2008–2009 гг. количество случаев занижения суммы налога к уплате составило 18,7%–10,3%, соответственно, от общего количества установленных нарушений. Предоставление субъектами УСН, соответствующими общедоступным критериям самостоятельной оценки риска, книги учета доходов и расходов (книги учета доходов) позволит использовать ее как дополнительный аналитический инструмент для повышения обоснованности отбора субъектов УСН при планировании выездных налоговых проверок;

– *систематизирована информация о налогоплательщике, необходимая для принятия взвешенных и объективных решений об обоснованности планирования*

выездных налоговых проверок. Результаты систематизации нашли отражение в рекомендованном к применению налоговыми органами в процессе планирования выездных налоговых проверок документе под названием «Обоснование включения налогоплательщика – субъекта малого бизнеса в план проведения выездных налоговых проверок». Он позволяет упорядочить наработанный аналитический материал о налогоплательщике в удобном для использования виде. Автором разработана типовая форма данного документа применительно к субъектам УСН.

Реализация рекомендаций, связанных с повышением обоснованности выездных налоговых проверок, призвана способствовать:

- увеличению размера поступлений налоговых платежей в бюджетную систему государства за счет прироста сумм доначислений по более результативным выездным налоговым проверкам;

- сокращению затрат бюджетных средств государства на проведение потенциально необоснованных и некупаемых выездных налоговых проверок;

- усилению защищенности законопослушных налогоплательщиков малого бизнеса от излишних обременений и издержек в ходе необоснованного выездного налогового контроля;

б) *с уточнением методических приемов налогового контроля по выявлению у субъектов УСН доходов, не учтенных при налогообложении, как наиболее существенному в суммовом выражении нарушению налогового законодательства по УСН, что позволит увеличить налоговые поступления в бюджеты за счет роста сумм доначислений по выездным налоговым проверкам.*

Исследование частоты и типичности нарушений по налогу при применении УСН, обнаруженных налоговыми органами Калужской области в ходе проведения выездных налоговых проверок, показало, что более 72% от общей суммы доначислений по указанному налогу связано с выявлением доходов, не учтенных при налогообложении.

На основе анализа практики контрольной работы налоговых органов разработана пошаговая последовательность контрольных процедур по исследованию в ходе проведения выездных налоговых проверок субъектов УСН полноты отражения в книге учета доходов и расходов (книге учета доходов) величины доходов. Предлагаемая последовательность включает 16 шагов и предусматривает: анализ полноты отражения доходов, полученных от контрагентов – потенциальных участ-

ников схем ухода от уплаты налогов (взаимозависимых лиц, контрагентов с признаками фирм - «однодневок», контрагентов по разовым и непрофильным сделкам и т.п.); выявление иных партнеров по бизнесу, доходы от которых не отражены в налоговом учете; установление фактической величины доходов налогоплательщика и оценку правомерности применения УСН. В основу разработанных методических приемов положено использование налоговыми органами эффективных методов налогового контроля, таких как истребование документов, опросы свидетелей и т.п.

Сформулированы и раскрыты принципы эффективной организации проведения мероприятий налогового контроля в ходе выездной налоговой проверки (обоснованности отбора объектов для проведения мероприятий; заблаговременной подготовки; своевременности проведения; последовательности; применения технических средств; соблюдения процедур и сроков проведения мероприятий, правильного документального оформления их результатов). Сформулированные принципы могут использоваться в практической деятельности налоговых органов для обеспечения результатов выездных налоговых проверок;

в) *с уточнением подходов к единым правилам проведения выездных налоговых проверок и установлением специальных норм для субъектов малого бизнеса на основе изучения зарубежного опыта. В частности, предлагается предусмотреть для указанной категории налогоплательщиков (в том числе применяющих УСН):*

– более короткий срок проведения выездной налоговой проверки (один месяц) с возможностью его продления вышестоящим налоговым органом только на один месяц в случае выявления у проверяемого налогоплательщика признаков схемы уклонения от налогообложения. Предложено применение разработанной автором унифицированной формы мотивированного запроса налогового органа о продлении срока проведения выездной налоговой проверки, поскольку в настоящее время форма подобного документа нормативными актами по налоговому контролю не предусмотрена;

– ограничение в частоте проведения выездных налоговых проверок субъектов малого бизнеса (ревизионный цикл между двумя проверками в размере не менее двух календарных лет; ограничение в проведении проверок в течение первых двух лет со дня государственной регистрации субъектов малого бизнеса).

Реализация данных мер призвана способствовать, с одной стороны, уменьшению затрат бюджетных средств государства на проведение выездных налого-

вых проверок субъектов малого бизнеса за счет сокращения нормативной продолжительности указанных проверок, а с другой – повышению защищенности законопослушных субъектов малого бизнеса от излишних обременений и издержек в ходе выездных налоговых проверок.

3. Дополнены принципы предпроверочного анализа принципом оперативности и принципом соответствия результатов анализа потребностям выездного налогового контроля в связи с усилением роли предпроверочного анализа для повышения эффективности выездных налоговых проверок, а также ввиду недостаточной проработанности теоретических аспектов этого элемента налогового контроля.

Предпроверочный анализ представляет собой комплекс осуществляемых налоговым органом до назначения выездной налоговой проверки контрольно-аналитических процедур, направленных на подготовку максимально эффективного ее проведения, включая сбор и качественное изучение информации о налогоплательщике. Конечной целью предпроверочного анализа является выработка оптимальной стратегии предстоящей выездной налоговой проверки, обеспечивающей рациональное использование всех необходимых методов налогового контроля.

В связи с тем, что аналитическая деятельность налоговых органов России активно развивается лишь в течение последних нескольких лет, а понятие предпроверочного анализа не содержится в налоговом законодательстве, отдельные его теоретические аспекты (в частности, принципы) недостаточно исследованы и требуют развития.

В частности, в работе В.В. Сашичева⁴ сформулированы следующие принципы организации предпроверочного анализа: законности, комплексности, целенаправленности, объективности, полноты охвата. Полагаем, что данный набор принципов не является исчерпывающим, поскольку не в полной мере раскрывает исходные положения, определяющие организацию и эффективное осуществление предпроверочного анализа с учетом его конечной цели. Поэтому предлагаем дополнить вышеперечисленные принципы принципами оперативности и соответствия результатов анализа потребностям выездного налогового контроля.

Принцип оперативности подразумевает незамедлительное получение и ис-

⁴ Сашичев В.В. Организационно-методические основы предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков в механизме повышения результативности налогового контроля: Автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Москва, 2008, С.13.

пользование в ходе предпроверочного анализа всей необходимой информации из внешних и внутренних источников. В связи с ограниченными временными рамками предпроверочного анализа его полнота и качество во многом зависят от наличия достаточного объема необходимой информации, а следовательно, от своевременности действий сотрудников налоговых органов по ее получению и использованию в ходе анализа. Поэтому оперативность указанных действий является значимым принципом организации предпроверочного анализа.

Принцип соответствия результатов анализа потребностям выездного налогового контроля означает, что результаты предпроверочного анализа должны максимально соответствовать потребностям его пользователей в выработке оптимальной стратегии предстоящей проверки. В условиях функционального разделения обязанностей сотрудников налоговых органов (одни сотрудники проводят предпроверочный анализ, другие – принимают участие в выездных налоговых проверках) предпроверочный анализ не должен превращаться в самоцель для осуществляющих его сотрудников. Его проведение должно быть нацелено на поиск «критических» точек контроля и разработку перспективных направлений предстоящей выездной налоговой проверки. Качественно проведенный предпроверочный анализ способствует не только повышению результатов выездной налоговой проверки, но и сокращению ее продолжительности.

Дополненные принципы позволяют расширить теоретические положения в отношении предпроверочного анализа и могут использоваться в научной работе для дальнейшей проработки его методического аппарата. Кроме того, их практическое применение призвано повысить результаты и сократить продолжительность выездных налоговых проверок.

Реализация комплекса предложенных в научном исследовании мероприятий будет способствовать улучшению управления размерами финансовых ресурсов, поступающих в бюджетную систему государства в виде налоговых платежей от субъектов УСН и налогоплательщиков на общем режиме налогообложения, при более полной реализации принципа справедливости налогового контроля в отношении законопослушных налогоплательщиков и одновременном росте защищенности их интересов от излишних обременений и издержек, связанных с налоговым контролем.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

1. Васюченкова Л.В. Концептуальные проблемы определения сущности налогового контроля // *Налоги и налогообложение*. – 2006. – № 2. – 0,3 п.л.
2. Васюченкова Л.В. Разработка критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков как мера по повышению налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков // *Все о налогах*. – 2007. – № 10. – 0,8 п.л.
3. Васюченкова Л.В. О результатах контрольной работы за соблюдением налогового законодательства за 2005 год и проблемах ее совершенствования (на примере налоговых органов Калужской области) // *Сборник научных статей Международной научно-практической конференции 15–16 ноября 2006 г. «Инновационный прорыв в развитии России и регионов»*. – 2007. – 0,3 п.л.
4. Васюченкова Л.В. Основные компоненты системы налогового контроля: подходы к их определению // *Сборник научных статей профессорско-преподавательского состава, аспирантов и соискателей ВГНА Минфина России*. – Вып. 1. – 2007. – 0,7 п.л.
5. Васюченкова Л.В. О перспективном планировании выездных проверок // *Налоги и налогообложение*. – 2009. – № 2. – 0,5 п.л.
6. Васюченкова Л.В. О результатах выездных проверок по налогу при применении упрощенной системы налогообложения и проблемах повышения их эффективности // *Сборник научных статей 10 Международной межвузовской научно-практической конференции 4–6 декабря 2008 г. «Проблемы модернизации экономики России в XXI веке»*. – 2009. – 0,3 п.л.
7. Васюченкова Л.В. Минимизация налогообложения с использованием механизма упрощенной системы налогообложения // *Межвузовский сборник научных трудов «Современные проблемы экономики» Сургутского государственного университета – ЮГРА*. – ноябрь 2009. – 0,5 п.л.
В том числе в журналах, рекомендованных ВАК Минобрнауки России:
8. Васюченкова Л.В. Налоговый учет при применении упрощенной системы налогообложения // *Финансы*. – 2008. – № 3. – 0,5 п.л.
9. Васюченкова Л.В. О составе субъектов налогового контроля // *Российское предпринимательство*. – 2008. – № 3. – 0,25 п.л.
10. Васюченкова Л.В. О развитии упрощенной системы налогообложения // *Предпринимательство*. – 2008. – № 7. – 0,3 п.л.
11. Васюченкова Л.В. Методика проведения выездной налоговой проверки организаций – субъектов упрощенной системы налогообложения, не ведущих бухгалтерский учет // *Налоговая политика и практика*. – 2009. – № 1. – 0,5 п.л.
12. Васюченкова Л.В. Методика проведения предпроверочного анализа // *Налоговая политика и практика*. – 2009. – № 2. – 0,5 п.л.