

**БОГДАНКЕВИЧ ЕЛЕНА ВИКТОРОВНА**

**Оптимизация бюджетного процесса в системе  
повышения эффективности налогового контроля**

**Специальность: 08.00.10 – «Финансы, денежные обращение и кредит»**

**Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени кандидата  
экономических наук**

Москва – 2010

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

**Научный руководитель -** доктор экономических наук, профессор  
Бабленкова Ирина Ивановна

**Официальные оппоненты -** доктор экономических наук, профессор  
Ишина Ирина Валерьевна

кандидат экономических наук, профессор  
Сребник Борис Владимирович

**Ведущая организация:** Учреждение Российской академии наук  
Институт экономики РАН

Защита состоится 25 мая 2010 года в 15.00 на заседании совета по  
защите докторских и кандидатских диссертаций Д 226.003.01 при  
Всероссийской государственной налоговой академии Минфина России по  
адресу: 109456, Москва, 4-й Вешняковский пр-д, 4. тел. 709-33-44

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

Автореферат разослан 25 апреля 2010г.

Ученый секретарь совета  
по защите докторских  
и кандидатских диссертаций  
кандидат экономических наук

В.М.Смирнов

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Сложившаяся в России экономическая ситуация требует от налоговой системы решения проблем своевременного пополнения государственного бюджета, его сбалансированности по доходам и расходам, сокращения дефицита и внешнего долга, обеспечения финансирования федеральных и региональных потребностей. Обеспечение роста налоговых поступлений и повышение уровня собираемости налоговых платежей по-прежнему является приоритетной задачей российских налоговых органов.

Совокупность методов, приемов и средств информационного обеспечения используется органами власти и управления для придания налоговому механизму заданного законодательством направления и для координирования налоговых действий в изменяющихся экономических и политических условиях. В качестве мер обеспечения стабильных налоговых поступлений в первую очередь необходимо рассматривать обоснованное выделение налоговыми органами отдельных направлений деятельности внутри налоговой службы, обеспечивающих в заданных условиях наибольшую эффективность ее функционирования.

Проведённый анализ научных исследований и практики показывает, что необходимым и основным условием эффективного государственного контроля в сфере налогообложения является налоговый контроль. В период бурного развития законодательства о налогах и сборах становится очевидным необходимость осмысления базовых теоретических положений мероприятий налогового контроля. Современный период развития налоговой сферы свидетельствует о необходимости глубокого анализа всего комплекса процедур составляющих систему налогового контроля, так как процессуальные средства в налоговом контроле являются условием реализации целей и задач, поставленных в области налоговых отношений, опосредуют взаимодействие государства и налогоплательщиков, являются гарантом защиты законных интересов, а также важным средством координации частного и публичного интереса. Практика применения законодательства о налогах и сборах предопределяет потребность в проведении анализа всех особенностей налогового контроля с целью обеспечения его эффективности. Исходя из анализа законодательства в области налогов и сборов, налоговые процедуры можно представить в виде последовательных элементов

основополагающих этапов процессуального порядка. Все этапы процессуального порядка взаимосвязаны, взаимообусловлены. Последующие этапы по своему содержанию дополняют предшествующие. Каждый следующий этап логически вытекает из предыдущего и представляет собой более высокий уровень развития правоотношений. Отдельно взятый этап завершается принятием определенного решения, в значительной степени влияющего на дальнейший ход деятельности налоговых органов и налогоплательщиков.

В связи с этим, актуальным в настоящее время являются поиск, разработка и усовершенствование процедур, которые смогут обеспечить повышение собираемости налогов за счет роста эффективности налогового контроля.

Исследованиям понятия и содержания финансового контроля, частью которого является налоговый контроль, посвящены работы О. А. Ногиной Е.Ю. Грачевой, С.О. Шохина, В. В. Бурцева, О. Н. Веретельника, В.М. Родионовой, А.Н. Козырина, А. В. Переверзенцева, Н.Д. Погосяна, Н.И. Химичевой, Э.Д. Соколовой и др.

Значительный вклад в развитие теории и практики налогового контроля внесли такие ученые, как И.И.Бабленкова, Е. В. Акчурина, Г. А. Корнийчук, С. В. Барулин, Н.Г. Белов, Ю.А. Данилевская, В. П. Иваницкий, В. Г. Князев, Д. М. Куницин, К. В. Новоселов, Л. Н. Овсянников, И. Р. Пайзулаев, В. М. Родионова, Я. В. Соколов, Е.Н. Хачемизова, А. Д. Шеремет, Т. Ф. Юткина и др.

Большое значение для исследования теоретических основ налогового процедур имеют труды таких ученых, как, В.М. Манохин, Н.И. Матузов, СМ. Махина, В.С.Нерсисянц, И.В. Панова, СВ. Поленина, В.Н. Протасов, Б.В. Российский, Н.Г. Салищева, В.Н. Синюков, В.Д. Сорокин, Ю.Н. Стариков, В.М. Сырых, ЮА. Тихомиров, Р.О. Халфина, В.Е. Кузнеченкова, С.С. Алексеев, М.И. Байтин, В.М. Горшенев, Д.Н. Бахрах, В.Б. Исаков, В.Н. Карташов, П.И. Кононов, Е.Г. Лукьянова, А.В. Малько.

Вместе с тем практически отсутствуют исследования по налоговым процедурам, их роли, месту и значению в системе налогового контроля, что затрудняет успешную реализацию мероприятий административной реформы, направленной, прежде всего на совершенствование всего комплекса действий налоговых органов и налогоплательщиков при выполнении основных обязанностей по исчислению и уплате налогов. Кроме того, не определив понимания

сущности и понятия налоговых процедур в системе налогового контроля невозможно перейти к разработке путей и средств повышения его эффективности, позволяющих обеспечить решение задач увеличения национального экономического потенциала, обеспечения социально-экономического развития, в том числе - в условиях экономического кризиса путем своевременного пополнения государственного бюджета

Вышесказанное и обусловило выбор темы настоящей работы.

**Цель настоящего диссертационного исследования** состоит в выявлении наиболее перспективных направлений повышения эффективности налогового контроля, а так же выработке предложений по совершенствованию всего комплекса налоговых процедур в системе мероприятий налогового контроля.

Достижение указанной цели предопределило постановку и решение следующих **задач**:

- изучить особенности и проблемы налогового контроля, связанные с комплексом налоговых процедур, как объективную необходимость повышения результативности налогового контроля, обеспечивающего дополнительные поступления в бюджет;
- проанализировать специфику и особенности организационного характера мероприятий налогового контроля, связанных с основными формами налогового контроля и являющимися основными дополнительными источниками доходов бюджета;
- аргументировать приоритетные направления новых процедур контроля в механизме совершенствования эффективности налогового контроля в условиях мирового финансового кризиса;
- выработать и предложить основные мероприятия по совершенствованию механизма регулирования процедур в сфере налоговых отношений с целью более четкой и регламентированной работы субъектов налогового администрирования, а так же повышения общего уровня налоговой культуры налогоплательщиков для более качественного и своевременного исполнения ими налоговых обязательств, обеспечивающих повышение экономического потенциала России.

**Объектом исследования** выступает государственная налоговая политика Федеральной налоговой службой России в части правильного и своевременного исчисления и уплаты налогов и сборов.

**Предметом исследования** является организационный механизма подготовки, проведения и оформления результатов мероприятий налогового контроля ФНС России, направленного на обеспечение дополнительных доходов бюджета.

**Методологической и теоретической основой диссертационного исследования** послужили нормативно-правовые акты, охватывающие сферу финансового контроля, фундаментальные труды и результаты исследований отечественных и зарубежных ученых по актуальным вопросам регулирования комплекса налоговых процедур в системе налоговых мероприятий, практика проведения мероприятий налогового контроля структурными подразделениями Федеральной налоговой службы, анализ различных подходов к трактовке судами спорных вопросов, связанных с процедурными вопросами деятельности налоговых органов.

Эмпирический материал охватывает результаты контрольной работы Федеральной налоговой службы России и Управления Федеральной налоговой службы России по г. Москве за 2007 – 2009гг.

Информационную основу диссертационного исследования составляют: законодательные и нормативные правовые акты, регулирующие проведение мероприятий налогового контроля; документы и материалы, из специальной и учебной литературы; публикации в специализированных изданиях; отчетность органов ФНС и статистики; материалы научных конференций, а также анализ и обобщенные статистические, фактические данные по материалам камеральных и выездных комплексных (тематических) налоговых проверок, а так же комплексных проверок крупнейших налогоплательщиков России и г. Москвы.

**Научная новизна** диссертационной работы состоит в следующем:

1) Доказана необходимость дальнейшего совершенствования комплекса мероприятий в системе налогового контроля, влияющих на дополнительные поступления в бюджет, связанных с неурегулированностью отдельных вопросов, возникающих в ходе реализации приоритетных направлений налоговой политики и административной реформы, существенно влияющих

на эффективность мероприятий налогового контроля, соблюдение баланса прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов.

2) Выявлена специфика и уточнены особенности комплекса мероприятий основных форм контроля направленных на своевременную уплату налогов и пополнения доходов бюджета: мероприятия налогового контроля проводятся в ходе проведения налоговых проверок и при рассмотрении материалов налоговых проверок (в качестве дополнительных мероприятий налогового контроля). Определены особенности и процессуальные этапы проведения мероприятий налогового контроля в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, которые могут проводиться вне рамок налоговых проверок и их значение для сбора доказательной базы по установленным налоговым правонарушениям. Установлены случаи, когда осмотр проводится при проведении выездной налоговой проверки в обязательном порядке.

3) Определены приоритетные направления мероприятий, связанных с особенностями новой стратегии планирования выездных налоговых проверок, как объективной необходимостью повышения налоговой дисциплины, грамотности налогоплательщиков и сокращения их количества функционирующих в «теневом» секторе экономики, что в конечном итоге приведёт к добровольному увеличению налогоплательщиками своих налоговых обязательств и пополнению бюджета страны.

4) Раскрыты особенности и выявлены основные проблемы регулирования таких элементов как процедура рассмотрения материалов основных форм контроля – налоговых проверок. Основные проблемы регулирования указанными процедурами выражаются в обязательном оформлении налоговыми органами необходимых документов, подтверждающих промежуточный этап рассмотрения материалов основных форм контроля и, кроме того, являющихся доказательством действий налоговых органов в соответствии с налоговым законодательством.

5) Предложены основные мероприятия для обеспечения налоговых поступлений в бюджет в части совершенствования регулирования в сфере налоговых отношений при проявлении недобросовестности налогоплательщиков с целью обеспечения более четкой и регламентированной работы субъектов налогового администрирования, что приведёт к повышению общего уровня

налоговой культуры налогоплательщиков и более качественному, своевременному исполнению ими налоговых обязательств.

**Теоретическая и практическая значимость исследования.** Указанные результаты исследования дополняют теоретические основы налоговых процедур в системе мероприятий налогового контроля и позволяют повысить их качество и результативность, а так же эффективность налогового администрирования в целях обеспечения полного и своевременного поступления налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации.

Практическая значимость результатов исследования состоит в том, что полученные результаты доведены до уровня конкретных предложений по совершенствованию и повышению качества мероприятий налогового контроля, а также обобщен практический опыт проведения налоговых проверок, изучены существующие научно-методические подходы к его организации и проведению, проанализировано влияние результатов налоговых проверок на повышение в целом эффективности контрольной работы налоговых органов в целях обеспечения полного и своевременного поступления налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации.

Материалы диссертации могут найти практическое применение в учебном процессе вузов для включения в тематику преподавания таких дисциплин, как «Налоговое администрирование», «Налоговый процесс», «Организация и методика налоговых проверок», «Налоги и налогообложение», в программах повышения квалификации специалистов и руководителей Федеральной налоговой службы.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения и выводы диссертационной работы докладывались и обсуждались на Межвузовской научно-практической конференции «Ценности и интересы современного общества» 2008г. РГТЭУ г. Москва.

Теоретические и методологические положения диссертационного исследования используются в ВГНА Минфина России при проведении учебных занятий по дисциплинам «Налоговое администрирование», «Налоговый процесс», «Организация и методика налоговых проверок», в ходе повышения квалификации специалистов и руководителей Федеральной налоговой службы, переподготовки



специалистов и руководителей различных ведомств, структур государственного и муниципального управления.

**Публикации по теме диссертации.** По результатам исследования опубликовано 10 работ общим объемом 17,75 печатных листа.

## **II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ**

**1. Доказана необходимость дальнейшего совершенствования комплекса мероприятий в системе налогового контроля, влияющих на дополнительные поступления в бюджет, связанных с неурегулированностью отдельных вопросов, возникающих в ходе реализации приоритетных направлений налоговой политики и административной реформы, существенно влияющих на эффективность мероприятий налогового контроля, соблюдение баланса прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов.**

Одним из приоритетных направлений экономического роста России и демократического развития российского общества является достижение высокой эффективности государственного управления, а так же проведение научно-обоснованной административной реформы. Успешная реализация мероприятий административной реформы должна способствовать повышению качества государственного управления и государственного регулирования.

Для эффективного функционирования и развития экономики государство обязано создать такую систему контроля, в том числе и налогового, который надежно обеспечивала бы налоговые поступления в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды.

В условиях недостаточной экономической стабильности и экономического роста, несбалансированности функционирования административных органов власти и управления, обострения внешнеполитической обстановки из-за угрозы терроризма, существующих этнонациональных противоречий России необходимо существование целостного правового поля, укрепляющего налоговую систему страны. Выполнение данной задачи и обеспечивается налоговым контролем.

Успешное исполнение задачи увеличения дополнительных налоговых поступлений в бюджет, поставленной перед налоговыми органами в период мирового финансового кризиса во многом определяется своевременным выявлением возможных проблем, а так же определением приоритетных направлений в работе налоговых органов на последующие периоды.

Проведенный анализ факторов, влияющих на динамику показателей, обуславливающих прирост дополнительных поступлений в бюджет, связанных с контрольной деятельностью налоговых органов России свидетельствует о снижении темпов роста взысканных платежей от доначисленных по результатам налоговых проверок. Это означает необходимость усиления внимания к факторам в деятельности налоговых органов, способствующим снижению дополнительных поступлений в бюджет страны. Системный анализ контрольной работы ФНС России, проведенный в ходе настоящего исследования показал основные проблемы по совершенствованию комплекса процедур, а так же поиска новых процедур, направленных на эффективность налогового контроля. Налоговые процедуры в системе налогового контроля представляют собой совокупность норм, регулирующих общественные отношения (возникающие, изменяющиеся и прекращающиеся в связи с разрешением индивидуальных дел в сфере налогообложения уполномоченными органами с целью защиты прав налогоплательщиков и публичных образований) в процессе осуществления:

- мероприятий налогового контроля;
- обеспечительных мер;
- привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах;
- обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

Как правило, обязательным признаком любого этапа налоговой процедуры выступает наличие определённой специфической задачи, невыполнение которой препятствует дальнейшей деятельности или уменьшает ее эффективность. Все этапы налоговой процедуры обеспечивают достижение единой цели. Главная цель – это выполнение налоговой обязанности налогоплательщиком по уплате налогов в строгом соответствии с требованиями законодательства.

Таким образом, существенной необходимостью является использование в деятельности налоговой службы отдельных налоговых процедур, способных обеспечить наибольшую эффективность мероприятий налогового контроля по поступлению доначисленных платежей в бюджет.

**2. Выявлена специфика и уточнены особенности комплекса мероприятий основных форм контроля направленных на своевременную уплату налогов и пополнения доходов бюджета: мероприятия налогового контроля проводятся в ходе проведения налоговых проверок и при рассмотрении материалов налоговых проверок (в качестве дополнительных мероприятий налогового контроля). Определены особенности и процессуальные этапы проведения мероприятий налогового контроля в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, которые могут проводиться вне рамок налоговых проверок и их значение для сбора доказательной базы по установленным налоговым правонарушениям. Установлены случаи, когда осмотр проводится при проведении выездной налоговой проверки в обязательном порядке.**

Налоговому контролю присуще выполнение следующих задач: обеспечивать своевременное поступление налоговых доходов в полном объеме; препятствовать уходу от налогов; обеспечивать развитие налоговой системы.

Порядку проведения налогового контроля посвящены нормы гл. 14 Налогового Кодекса РФ. Помимо этого, принимается значительное количество подзаконных нормативно-правовых актов, характеризующих налоговые процедуры осуществления налогового контроля.

Значительное их количество обязательно к выполнению только субъектами налогового администрирования. Иначе говоря, Федеральная налоговая служба корректирует действия в рамках Налогового Кодекса РФ для своих сотрудников, добиваясь, таким образом, неукоснительного соблюдения всех процедур налоговыми органами при поведении мероприятий налогового контроля.

Главной особенностью налогового контроля является то, что он охватывает весь период деятельности субъектов налоговых правоотношений. Т.е. этапы налогового контроля протекают параллельно со всеми этапами налоговых процедур.

Например, согласно ст. 83 НК РФ налоговыми органами при исчислении налога используются данные о налогоплательщике, плательщике сбора, налоговом агенте,

а также об их имуществе (транспортное средство, земельный участок, недвижимость), полученные на стадии налогового контроля в ходе процедур учета. Иначе говоря, для исчисления налога имеет первостепенное значение информация, документы, полученные на этапе проведения мероприятий налогового контроля, связанных с регистрацией и учётом налогоплательщиков.

Ещё больше взаимодействуют, соприкасаются этапы мероприятий налогового контроля с процессуальным порядком привлечения к налоговой ответственности. Более того, сбор материалов, необходимых для привлечения к налоговой ответственности производится именно в рамках проведения мероприятий налогового контроля, а в акте выездной налоговой проверки, одном из ключевых правовых актов налогового контроля, указываются только документально подтвержденные факты налогового правонарушения, выявленные в ходе проверки; выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных правонарушений; ссылки на статьи Налогового кодекса РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налогового правонарушения.

Огромное значение в налоговых процедурах имеет последовательность осуществления этапов налогового контроля во временном промежутке. С учётом задач, осуществляемых в ходе каждого этапа определенных действий, состава участников, методов и форм контрольной деятельности, а также перечня документов, оформляющих результаты деятельности, иные признаки, можно построить классификацию этапов налогового контроля (см. рис 1).

Этапы порядка налоговых процедур можно определить как объединённую систему методов, способов и форм осуществления контрольной деятельности уполномоченных государством органов в сфере налогообложения для решения единых задач и обеспечивающих функциональную последовательность совершения таких действий.

Порядок проведения мероприятий налогового контроля предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах содержит систематизированные перечни мероприятий налогового контроля, проводимые:

1. при проведении камеральных налоговых проверок;

2. при проведении выездных налоговых проверок;
3. при рассмотрении материалов налоговых проверок;
4. вне рамок проведения налоговых проверок.

Порядок распространяется на проведение мероприятий налогового контроля (см. рис. 2).

Мероприятиями налогового контроля являются предусмотренные Налоговым кодексом формы деятельности налоговых органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах (пункт 1 статьи 82 Налогового кодекса). Мероприятиями налогового контроля также являются предусмотренные международными договорами Российской Федерации, содержащими положения,



Рисунок 1. Классификация этапов налогового контроля.

касающиеся налогообложения и сборов, формы деятельности налоговых органов (статья 7 Налогового кодекса). Кроме того, мероприятия налогового контроля проводятся в ходе проведения налоговых проверок и при рассмотрении материалов налоговых проверок в качестве дополнительных мероприятий налогового контроля (мероприятия налогового контроля, связанные с налоговыми проверками). Отдельные мероприятия налогового контроля в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, могут проводиться вне рамок налоговых проверок.

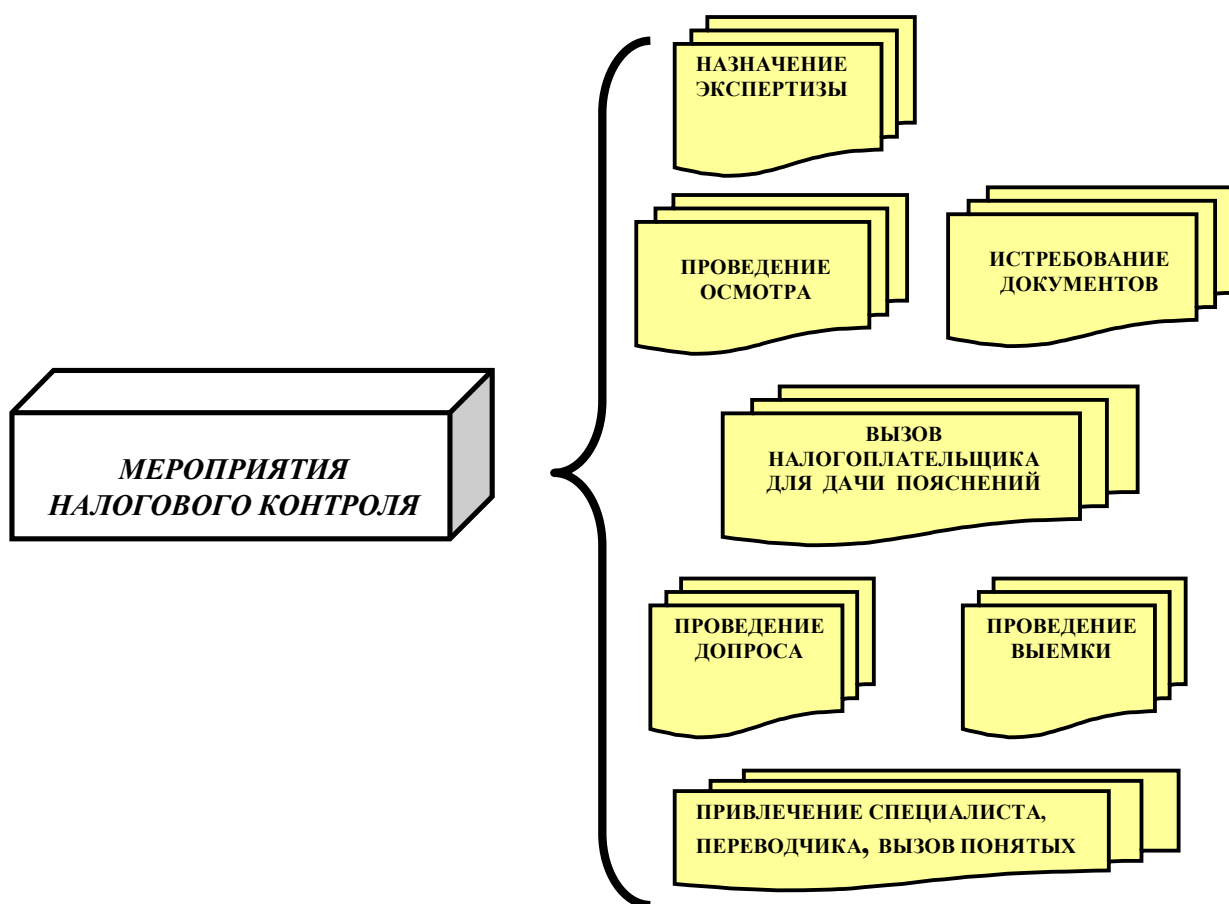


Рисунок 2. Мероприятия налогового контроля, связанные с налоговыми проверками.

При этом, необходимо отметить с учетом изменений, внесенных в статьи 88, 89, 93 НК РФ, ограничивающих права налогового органа в истребовании документов при проведении налоговой проверки, а также с учетом наметившейся тенденции сближения Российского и Европейского законодательства в области регулирования налоговых проверок в статьях 100 и 101 НК РФ следует предусмотреть норму об ограничении предоставления в суды документов лицами (в отношении которых

проводится налоговая проверка), не предоставляющих документы налоговому органу, скрывающихся от налогового контроля, не принимающих мер по надлежащему хранению бухгалтерской и налоговой документации (что повлекло ее утрату) и при этом не пытающихся ее восстановить в виде запрета предоставления документов, которые не были предоставлены при проведении налоговой проверки (за исключением случаев объективной невозможности предоставления документов при проведении налоговой проверки), в суд. При этом лицо, в отношении которого проводились контрольные мероприятия обязан доказать наличие обстоятельств, воспрепятствовавших предоставлению документов в налоговый орган в ходе контрольных мероприятий, а их причинно-следственную связь с невозможностью предоставления соответствующих документов в налоговый орган.

Таким образом, целях регулирования отношений, возникающих в ходе выполнения государством своих контрольных функций в области налогов и сборов необходимо предусмотреть, что принцип невиновности лица, привлекаемого к ответственности (п. 6 ст. 108 НК РФ), не может распространяться на лиц, сознательно создающих препятствия в проведении контрольных мероприятий, не предоставляющих сведения и документы, запрошенные налоговым органом при проведении контрольных мероприятий (за исключением случаев объективной невозможности предоставления документов при проведении налоговой проверки). Фактически исчезнет стимул уклоняться от налоговых мероприятий. При этом в значительной мере удастся разгрузить судебную систему, поскольку суды вынуждены принимать от лиц, уклоняющихся от мероприятий налогового контроля, документы, не исследованные при проведении контрольных мероприятий.

**3. Определены приоритетные направления мероприятий, связанных с особенностями новой стратегии планирования выездных налоговых проверок, как объективной необходимостью повышения налоговой дисциплины, грамотности налогоплательщиков и сокращения их количества функционирующих в «теневом» секторе экономики, что в конечном итоге приведёт к добровольному увеличению налогоплательщиками своих налоговых обязательств и пополнению бюджета страны.**

Налоговый контроль, являясь функциональным элементом налогового администрирования, не исключает таких его функций как планирование, прогнозирование, организация и мотивация, учет, анализ, регулирование, принуждение и др.

При этом, планирование в рамках данного исследования рассматривается не в определении будущего состояния налоговой системы и расчётных прогнозах налоговых поступлений, а в планировании проведения всех форм налогового контроля, осуществляемого методом налоговых проверок, в едином направлении по выбору для проведения выездных налоговых проверок из общей массы налогоплательщиков приоритетных с точки зрения большей вероятности обнаружения серьёзных нарушений налогового законодательства, в связи фактором зависимости эффективности выездных налоговых проверок от правильности их выбора.

В этой же связи, организационная функция в налоговом администрировании рассматривается как обеспечивающая эффективность контроля за уплатой налогов и повышающая уровень их собираемости, а так же пресечение случаев ухода от налогообложения, предупреждение неплательщиков. Кроме того, функция организации может рассматриваться в построении организационной структуры налоговых органов, в создании единого организационного механизма координации их деятельности, направленном на единство деятельности всех звеньев Федеральной налоговой службы России, а так же их взаимодействие с органами государственного управления, правоохранительными и другими контролирующими органами и налогоплательщиками. Необходимо отметить, построение сложной организационной структуры связано с определением уровня специализации, концентрации работы налоговых органов, степени централизации управления, с организацией труда в самом центральном аппарате ФНС России, регламентацией работы ее управлений и каждого работника в них.

Основной наиболее сложной, но и наиболее эффективной формой налогового контроля являются выездные налоговые проверки. В результате проведения выездных налоговых проверок налоговыми органами должны одновременно решаться несколько задач, наиболее важные из которых:

- выявление и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах;



- предупреждение налоговых правонарушений.

При этом выездные налоговые проверки должны отвечать требованиям безусловного обеспечения законных интересов государства и прав налогоплательщиков, повышения их защищенности от неправомерных требований налоговых органов и создания для налогоплательщика максимально комфортных условий для исчисления и уплаты налогов.

В целях эффективного решения всех этих задач разработана и повсеместно внедряется с учетом ежегодных особенностей экономического развития России Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, предусматривающая новый подход к процессуальному построению системы отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок.

Согласно современной Концепции планирование выездных налоговых проверок - это открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения, в том числе общедоступным. Ранее планирование выездных налоговых проверок являлось сугубо внутренней конфиденциальной процедурой налоговых органов. В целях обеспечения процессуального системного подхода к отбору объектов для проведения выездных налоговых проверок Концепция определяет алгоритм такого отбора. Суть Концепции в построении единой, открытой и понятной для налогоплательщиков и налоговых органов системы планирования выездных налоговых проверок базирующейся на определенных принципах:

1. Режим наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков.
2. Своевременность реагирования на признаки возможного совершения налоговых правонарушений.
3. Неотвратимость наказания налогоплательщиков в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах.
4. Обоснованность выбора объектов проверки.

В соответствии с новым подходом к организации системы планирования изменен отбор объектов для проведения выездных налоговых проверок. Основой данной системы является всесторонний анализ всей имеющейся у налогового

органа информации на каждом этапе планирования и подготовки выездной налоговой проверки.

Вместе с тем налогоплательщик может использовать свое право на самостоятельную оценку рисков и оценить преимущество самостоятельного выявления и исправления допущенных ошибок при исчислении налогов. Каждый налогоплательщик должен понимать, что от прозрачности его деятельности, полноты исчисления и уплаты налогов в бюджет зависит возможность *не включения* в план выездных налоговых проверок.

Новый подход планирования выездных налоговых проверок позволил налоговым органам России при уменьшении количества проведённых выездных налоговых проверок на 2 289ед. (85 636ед. в 2009г., 87 925ед.- за 2008г.) увеличить доначисления на 56 750млн.руб. (в 2009г. доначислено 359 027млн. руб., за 2008г.- 302 277млн. руб.) При этом, суммы уточненных налогоплательщиками налоговых обязательств составляют в 2009г. 96 653млн.руб., в том числе, в связи с самостоятельной оценкой рисков -194млн. руб., в результате аналитической работы налоговых органов – 96 458 млн. руб. Кроме того, сумма убытка добровольно уменьшенного налогоплательщиками в целях налогообложения в связи с самостоятельной оценкой рисков в 2009г. составила 222млн. рублей. Все суммы добровольно уточненных налогоплательщиками налоговых обязательств поступили в бюджетную систему, причем еще до начала проверок, по результатам аналитической работы.

Налоговым органам г. Москвы новый подход планирования выездных налоговых проверок по результатам контрольной работы так же позволил дополнительно начислить в 2009г. 138 314млн. руб., что на 45 727 млн. руб. больше доначислений прошлого года. При этом, количество выездных налоговых проверок сократилось на 546 ед. и составила в 2009году 6 494ед. (в 2008г. – 6 046ед). Кроме того, за 2009г. налогоплательщики самостоятельно уточнили свои обязательства после получения ими от налоговых органов требований о предоставлении документов на 29 934млн. руб., что на 4 627,5 млн. руб. больше, чем в 2008г.. Необходимо отметить, что в 2009г. сумма убытка, уменьшенного налогоплательщиками г. Москвы в целях налогообложения по результатам аналитической работы налоговых органов всего составила 91802млн. рублей, а

отношение сумм убытков, уменьшенных в целях налогообложения по результатам аналитической работы налоговых органов, в связи с самостоятельной оценкой рисков и в ходе проверок, к сумме убытков, исчисленных при налогообложении составляет 19,5 процента (в целом по России этот показатель составляет 12,2 процента).

Таким образом, систематическое проведение самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности позволяет налогоплательщику своевременно оценить налоговые риски и уточнить свои налоговые обязательства, тем самым оградить свой бизнес от нежелательного пристального контроля со стороны налоговых органов, а так же возможных штрафных санкций. Что же касается налоговых органов, то и для них Новая система планирования выездных налоговых проверок так же достаточно выгодна: добровольное декларирование дополнительных налоговых обязательств - дополнительные поступления в бюджет. И что особенно важно - значительные средства в бюджет поступают своевременно, без дополнительных временных и трудовых затрат сотрудников налоговых органов, без судебных разбирательств.

Система контроля исполнения налоговых обязательств обеспечивается на базе регулярного налогового мониторинга и анализа всей имеющейся информации, полученной как от внешних источников, так и от налогоплательщиков. Это позволяет исключить неэффективные налоговые проверки, необоснованные претензии к налогоплательщикам, а также создать «эффект присутствия» налогового контроля во всех сферах экономической деятельности и многих территориях. И что немаловажно комплексный подход повышает гарантии стабильности доходной части бюджетов и снижает риски неисполнения государством планируемых расходных обязательств. И, значит, способствует экономической устойчивости страны в условиях мирового финансового кризиса.

**4. Раскрыты особенности и выявлены основные проблемы регулирования таких элементов как процедура рассмотрения материалов основных форм контроля – налоговых проверок. Основные проблемы регулирования указанными процедурами выражаются в обязательном оформлении налоговыми органами необходимых документов, подтверждающих промежуточный этап рассмотрения материалов основных**

**форм контроля и, кроме того, являющихся доказательством действий налоговых органов в соответствии с налоговым законодательством.**

Срок рассмотрения материалов налоговой проверки, согласно действующего налогового законодательства, максимально ограничивается 10 днями и в случае продления этого срока - дополнительным месяцем. Пока срок рассмотрения материалов проверки не продлен, все процессуальные действия налоговым органом осуществляются в пределах общего (10-дневного) срока. И, прежде чем отложить рассмотрение или уведомить о дате и месте рассмотрения материалов проверки, дата которого определенно будет выходить за пределы этого срока, предварительно или одновременно с таким действием следует принять «Решение о продлении срока рассмотрения материалов проверки» (далее - «Решение...»). Такое продление следует оформлять «Решением...» до истечения основного 10-дневного срока исходя из самого факта того, что продление возможно только в отношении срока, который еще не истек.

При этом налоговым органам необходимо учитывать, что 10 дней, и, в случае продления - дополнительный месяц, в сумме составляют срок, в который необходимо уложиться и провести всю процедуру, предусмотренную ст. 101 НК РФ, включая назначение и проведение дополнительных мероприятий налогового контроля, в случае их необходимости (см. рис.3).

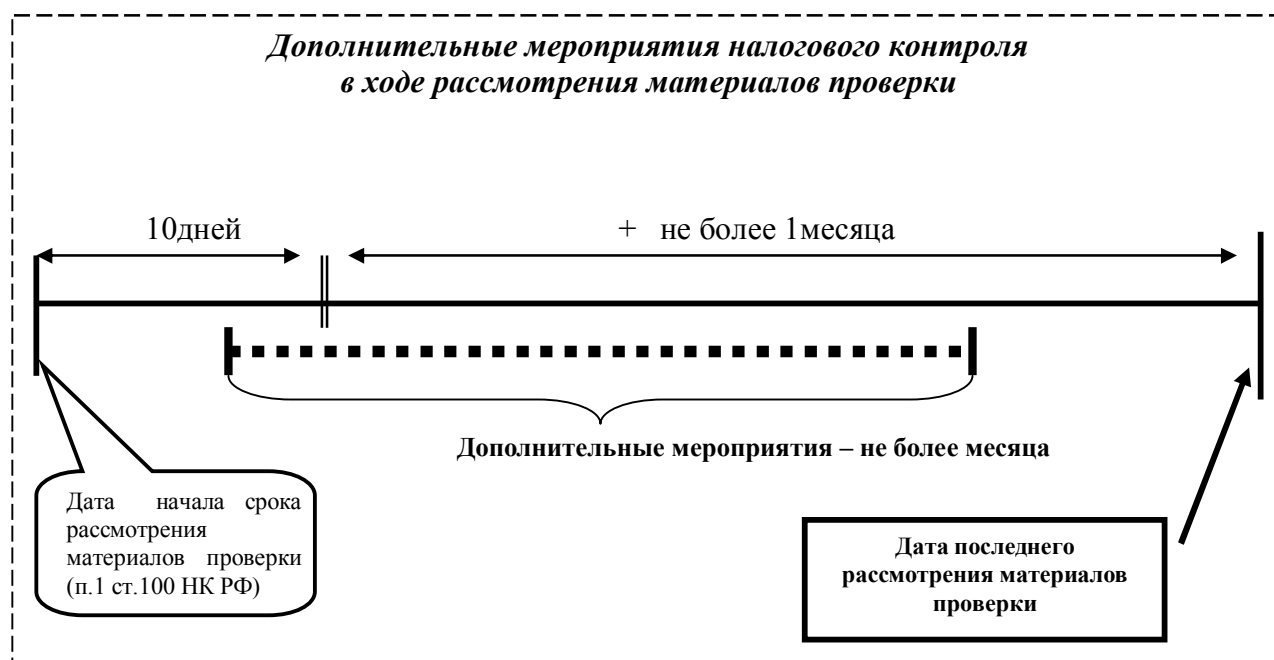


Рисунок 3. Процессуальные сроки рассмотрения материалов налоговой проверки.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки в соответствии с налоговым законодательством выносятся одно из двух видов *Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения* либо *Решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения* (такие решения можно называть Итоговыми). Срок для принятия Итогового решения максимально ограничен 10 днями и прибавляемым к ним дополнительным месяцем (в случае продления срока рассмотрения материалов налоговой проверки). В итоговом решении дата его вынесения означает дату его изготовления в полном объеме на бумажном носителе и подписания руководителем, при этом - руководитель не обязан вынести решение именно в тот день, о котором лицо, в отношении которого проведена налоговая проверка, извещено надлежащим образом как о дне рассмотрения материалов налоговой проверки, а так же - итоговое решение может быть изготовлено в полном объеме на бумажном носителе и датировано позднее дня, о котором лицо, в отношении которого проведена налоговая проверка, извещено надлежащим образом как о дне рассмотрения материалов налоговой проверки.

Немаловажным процессуальным действием налоговых органов является вынесение Решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля, в котором обязательно должны указываться обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий, указываются срок и конкретная форма их проведения. Копия данного решения должна вручаться (направляться) лицу, в отношении которого проведена налоговая проверка. Таким образом, *еще до проведения конкретных дополнительных мероприятий налогового контроля лицо, в отношении которого проведена налоговая проверка, получает доступ к сведениям, какие именно конкретные обстоятельства нарушений законодательства о налогах и сборах, отраженные в Акте налоговой проверки, нуждаются в дополнительных доказательствах для подтверждения факта их совершения или отсутствия таковых.*

Обобщая опыт работы налоговых органов в части рассмотрения налоговых споров, связанными с процессуальными действиями налоговых органов при рассмотрении материалов налоговых проверок, подтверждается необходимость организации налоговыми органами, проводящим дополнительные мероприятия

налогового контроля для сбора доказательной базы по указанным в Акте налоговой проверки нарушениям, *дополнительного рассмотрения материалов проверки (уже с учетом этих материалов)*. Для этого налоговый орган должен известить налогоплательщика о времени и месте такого рассмотрения материалов проверки, и, соответственно, в указанный день рассмотреть неотъемлемую часть материалов налоговой проверки, которыми являются результаты дополнительных мероприятий налогового контроля. Какой-либо особенной процедуры ознакомления лица, в отношении которого проведена налоговая проверка, с результатами дополнительных мероприятий налогового контроля, Налоговый Кодекс РФ не предусматривает. Однако, по нашему мнению, возникает необходимость процессуального составления Протокола, которым должен фиксироваться факт ознакомления налогоплательщика с результатами дополнительных мероприятий налогового контроля.

Все лица, участвующие в рассмотрении материалов налоговой проверки, вправе исследовать доказательства при рассмотрении материалов налоговой проверки, в том числе имеет право исследовать доказательства лицо, в отношении которого проведена налоговая проверка (его представитель), а для руководителя (заместителя руководителя) налогового органа всестороннее исследование доказательств является обязанностью, так как, в конечном счете, именно он несет ответственность за решение, принятое по итогам рассмотрения материалов налоговой проверки.

**5. Предложены основные мероприятия для обеспечения налоговых поступлений в бюджет в части совершенствования регулирования в сфере налоговых отношений при проявлении недобросовестности налогоплательщиков с целью обеспечения более четкой и регламентированной работы субъектов налогового администрирования, что приведёт к повышению общего уровня налоговой культуры налогоплательщиков и более качественному, своевременному исполнению ими налоговых обязательств.**

Как уже отмечалось, выездная налоговая проверка является основной формой контроля и силу своей эффективности. При этом, нарушение существенных условий проведения выездной налоговой проверки является основанием для

отмены решения налогового органа (см. рис 4). К числу таких нарушений относится не уведомление налоговым органом налогоплательщика о рассмотрении материалов проверки (см. рис 5).

В настоящее время налоговым законодательством не предусмотрены эффективные действия налогового органа на случай проявляемой налогоплательщиком не добросовестности, уклонения от получения почтовых отправлений, а так же от ознакомления с вызовом на рассмотрение материалов проверки. Анализ практических материалов в ходе настоящего исследования показал значительность описанного вопроса и множество злоупотреблений со стороны не добросовестных налогоплательщиков, получающих необоснованную налоговую выгоду.

Кроме того, значительно усложняет деятельность налоговых органов при оформлении результатов налогового контроля отсутствие положения регламентирующего порядок направления решения по результатам налоговой проверки в случае, если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель сознательно уклоняются от получения решений по налоговой проверке. Сложность заключается, исходя анализа практической деятельности ФНС России, в размытости сроков на апелляционное обжалование в вышестоящий налоговый орган, что в последующем может привести к проигрышу в налоговом споре со стороны налоговым органов и значительных потерь бюджета.

Одновременно с этим, необходимо разработать положения, подробно регламентирующие порядок вручения (направления по почте) налогоплательщику процессуальных документов в ходе контрольных мероприятий.

Регламентируя данные общественные отношения, необходимо, прежде всего, точно установить:

- форму почтового отправления (которым направляются процессуальные документы, например, заказное письмо с уведомлением, заказная телеграмма в случае недостаточности времени для отправки заказного письма с уведомлением);

- время, по истечении которого данная корреспонденция считается доставленной;

- меры воздействия на налогоплательщиков, уклоняющихся от получения документов нарочно и (или) заказной почтовой корреспонденции (так как получение писем, телеграмм является правом, то почта не вправе заставить физическое или

юридическое лицо принять корреспонденцию). Поэтому в случае отказа лиц, в отношении которых ведутся весь возможный перечень мероприятий налогового контроля от получения документов (нарочно или на почте) для таких лиц должны наступать соответствующие негативные процессуальные последствия;

-предусмотреть документы, которыми можно фиксировать, отказ лица, в отношении которого проводятся контрольные мероприятия, расписаться в получении процессуальных документов налогового контроля. При этом предусмотреть форму и порядок фиксации отказа лица в получении процессуальных документов и (или) расписаться в их получении.

Кроме того, необходимо отметить отсутствие на законодательном уровне нормы, обязывающей налоговый орган при проведении контрольных мероприятий налоговый орган направлять документы заказным письмом с уведомлением по юридическому адресу организации (согласно сведений ЕГРЮЛ), месту жительства (или месту осуществления деятельности) предпринимателя (согласно ЕГРИП), по последнему известному адресу проживания физического лица.

В свете все более сближающихся норм налогового законодательства и судебного законодательства (например, введение в НК РФ нормы о безусловной отмене решения налогового органа в случае не уведомления лица, в отношении которого проводились контрольные мероприятия, о времени и месте рассмотрения материалов проверки) в полномочия вышестоящих налоговых органов, указанные в статье 140 НК РФ, было бы целесообразно внести такое полномочие как «направление дела о налоговом правонарушении на новое рассмотрение», в ходе которого налоговый орган мог бы дополнительно проверить доводы, изложенные налогоплательщиком в жалобе, оценить предоставленные документы

Главным негативным фактором, приводящим к недопоступлению доходов в бюджетную систему Российской Федерации, является огромное количество фирм-однодневок, при расчетах с которыми списывается прибыль, искусственно увеличиваются затраты по производству и реализации продукции (работ, услуг), завышаются суммы НДС, уплачиваемого на подставные фирмы. Данная деятельность превратилась в самостоятельный вид бизнеса, материальной основой которого является спрос на подставные (фиктивные) фирмы, не представляющие отчетность в налоговые органы или представляющие «нулевую» отчетность. По отдельным оценкам, в среднем по стране более половины коммерческих организаций



зарегистрированы на подставных лиц, а в г. Москве эта цифра уже достигла 75-80 процентов.

По данным ФНС России, по состоянию на 1 января 2009 года количество организаций, не представляющих отчетность в налоговые органы или представляющих «нулевую» отчетность, составило 1709 тыс. Задолженность данных организаций в бюджетную систему Российской Федерации составляла 214,2 млрд. рублей.

Подобные организации используются в различных схемах не только для уклонения от уплаты налогов, теневых финансовых схемах, но и в различных мошеннических схемах, в том числе сделках с недвижимостью. По данным правоохранительных органов, в 2009 году усилилась тенденция ухода части экономики в теневой сектор, стали возвращаться старые схемы финансовых взаимоотношений с неконтролируемым оборотом наличных денежных средств. Без использования фирм-однодневок практически невозможно безнаказанно осуществить обналичивание крупных сумм или транзитные платежи со счетов юридических лиц, вывоз капитала за рубеж.

В этих условиях необходимы срочные меры законодательного порядка, ужесточающие порядок регистрации налоговыми органами организаций по месту своего нахождения, и активизация работы органов внутренних дел по пресечению деятельности фирм-однодневок. Анализ результатов работы подразделений по налоговым преступлениям ГУВД по г. Москве показывает, что в 2009 году было раскрыто 1256 преступлений названной категории, по которым 708 уголовных дел направлено в суд.

Несовершенство законодательства о налогах и сборах, наличие правовых коллизий, различных толкований норм законодательства в значительной степени снижает эффективность налогового контроля.

Данные обстоятельства рассматриваются в качестве оснований, объективно обуславливающих неотложную потребность в совершенстве механизмов регулирования процедур в сфере налогово-правовых отношений для пополнения доходов бюджета в условиях мирового финансового кризиса, с учетом того, что потенциал снижения налогов уже исчерпан и на сегодняшний момент речь идёт о том, чтобы точечно или отдельными стимулами, налоговыми льготами поддерживать те виды деятельности, которые должны обеспечить модернизацию и инновационный процесс в России.

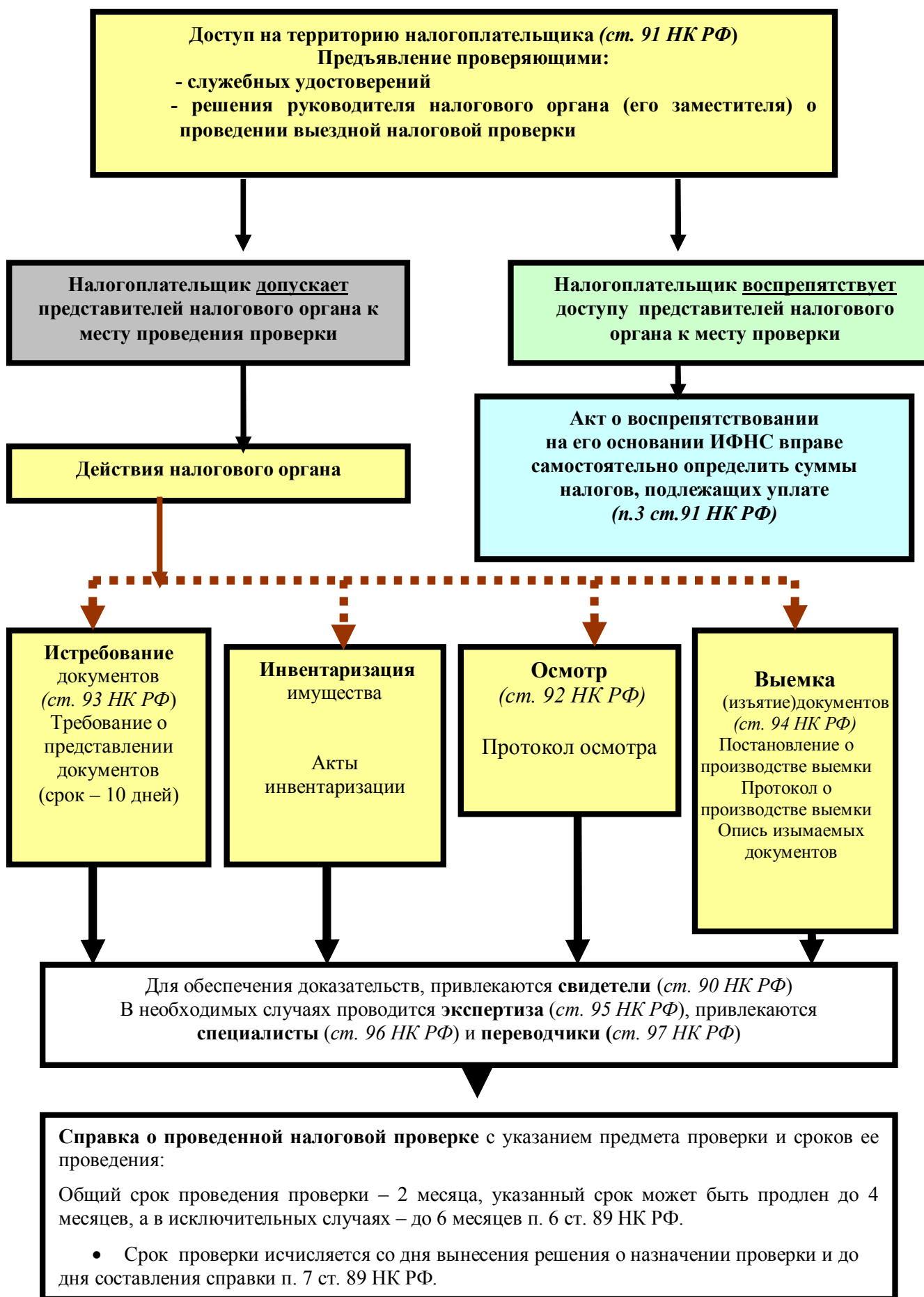


Рисунок 4. Процедура проведения выездной налоговой проверки.

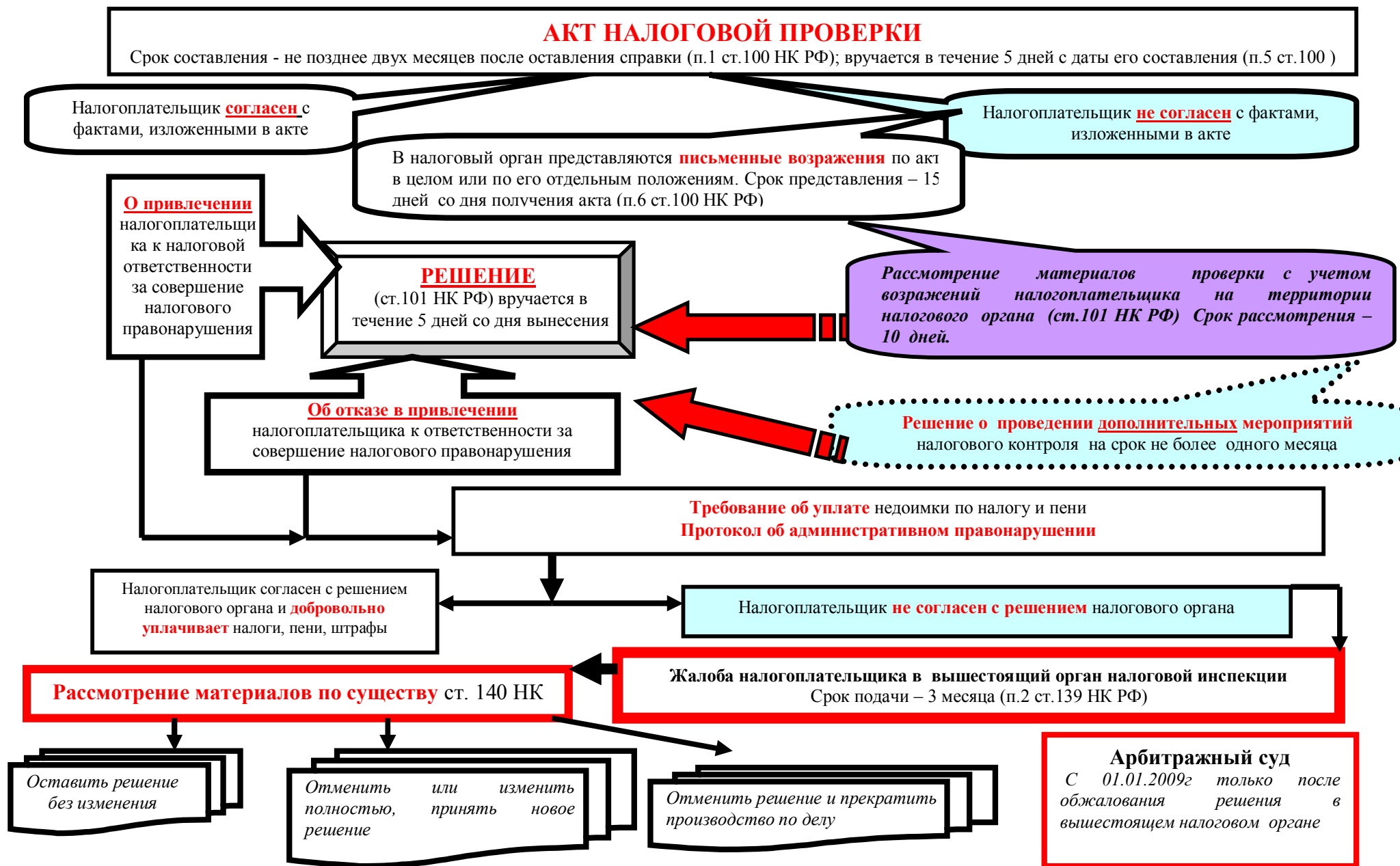


Рисунок 5. Оформление результатов выездной налоговой проверки и принятие решения по ней.

Учитывая изложенное предлагаются следующие мероприятия, направленные на повышение эффективности налогового контроля:

- предусмотреть меры воздействия на налогоплательщиков, умышленно уклоняющихся от получения документов и заказной почтовой корреспонденции в ходе контрольных мероприятий налоговых органов;
- предусмотреть обязанность налогового органа приглашать на рассмотрение апелляционной жалобы налогоплательщиков, изъявивших желание в нем участвовать;
- рассмотреть возможность продления срока на рассмотрение апелляционной жалобы более чем на 15 дней при согласии налогоплательщика (пункт 5 статьи 101.2);
- установить предельный срок, когда возможно изменение или дополнение апелляционной жалобы;
- установить закрытый перечень оснований для оставления апелляционной жалобы без рассмотрения, для отказа в принятии жалобы и уточнить последствия (статья 139);
- закрепить право на судебное обжалование не вступившего в силу решения налогового органа, если апелляционная жалоба не была рассмотрена в срок (статья 140);
- дать право вышестоящему налоговому органу по итогам рассмотрения апелляционной жалобы направить дело о налоговом правонарушении на новое рассмотрение в налоговый орган в случаях существенного нарушения процессуальных требований, предусмотренных Кодексом, если это не позволило всесторонне, полно и объективно рассмотреть дело (статья 140);
- уточнить, в какой вышестоящий налоговый орган могут обращаться крупнейшие налогоплательщики с жалобой на решение по результатам выездной проверки, проведенной ФНС России;
- внести изменения в законодательство Российской Федерации, направленные на ужесточение порядка регистрации налоговыми органами организаций по месту своего нахождения.

Перечисленные меры с практической точки зрения, несомненно, приведут к повышению степени ответственности бизнеса при выполнении обязанности по уплате налогов, а так же выполнения налоговыми органами требования по пресечению уклонения от уплаты налогов. И, кроме того, выполняются задачи налоговой политики, направленной не только на решение по обеспечению необходимого уровня доходов бюджетной системы, но и иных приоритетов развития Российской Федерации.

## СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

1. Богданкевич Е. В. Налоговое администрирование в современных условиях развития налоговой системы. // Ценности и интересы современного общества. Сборник материалов Международной научно-практической конференции, проводимой в рамках Васильевских чтений в октябре 2008года. Часть 4. РГТЭУ, 2008.- 1,0 п.л.
2. Богданкевич Е. В. Налоговое администрирование. РГТЭУ, 2009. Брошюра 18,75 п.л.
3. Богданкевич Е.В., И.И. Бабленкова, Л.А.Аносова, И.В.Осокина, В.М. Смирнов. Совершенствование контроля налогообложения физических лиц. М., ВГНА Минфина России, 2009. Брошюра. 17,46 п.л. (в т. ч. лично автором 1,0 п.л)
4. Богданкевич Е. В. Бабленкова, Л.А.Аносова, И.В.Осокина, В.М. Смирнов. Совершенствование контроля налогообложения юридических лиц. М., ВГНА Минфина России, 2009. Брошюра. 15.08 п.л. (в т.ч. лично автором 1,5п.л).
5. Богданкевич Е. В. Бабленкова, Л.А.Аносова, И.В.Осокина, В.М. Смирнов. Требования к контрольно-кассовой технике, порядок и условия её регистрации и применения. М., ВГНА Минфина России, 2009. Брошюра. 16.43 п.л. (в т.ч. лично автором 1,5п.л)
6. Богданкевич Е. В. Бабленкова, Л.А.Аносова, И.В.Осокина, В.М. Смирнов. Урегулирование задолженности, взыскание недоимки и обеспечение процедур банкротства. М., ВГНА Минфина России, 2009. Брошюра. 19,32 5 п.л. (в т.ч. лично автором 1,0 п.л)
7. Богданкевич Е. В. Бабленкова, Л.А.Аносова, И.В.Осокина, В.М. Смирнов. Налогообложение кредитных организаций и валютный контроль. М., ВГНА Минфина России, 2009. Брошюра. 19.32 п.л. (в т.ч. лично автором 1,5 п.л)
- 8.Богданкевич Е. В Налоговый контроль в сегодняшних условиях развития налоговой системы.// Финансы и кредит» - №3 – 2010 г. - 0,5 п.л.
9. Богданкевич Е. В. Совершенствование системы истребования документов в целях повышения эффективности налогового контроля.// Финансы и кредит. №16. 2010. - 0,5 п.л.
10. Богданкевич Е. В. Актуальные вопросы налогового контроля крупнейших налогоплательщиков// Финансы и кредит. № 17. 2010. - 0,5 п.л.