

На правах рукописи

Коршунова Марина Викторовна

**РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва
2013

Работа выполнена на кафедре «Налоги и налогообложение» ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации».

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор,
Заслуженный экономист РФ
Пансков Владимир Георгиевич

Официальные оппоненты: **Нестеров Геннадий Георгиевич**
доктор экономических наук, доцент,
ФГКОУ ВПО «Московский университет МВД
России», профессор кафедры «Бухгалтерский
учет и аудит»

Ермакова Елена Алексеевна
доктор экономических наук, профессор,
ФГБОУ ВПО «Саратовский государственный
социально-экономический университет», профессор
кафедры финансов

Ведущая организация: **ФГАОУ ВПО «Уральский федеральный
университет первого Президента России
Б.Н. Ельцина»**

Защита состоится «18» декабря 2013 г. в 12-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.08 на базе ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д. 49, ауд. 406, Москва, 125993.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д. 49, комн. 203, Москва, 125993.

Автореферат разослан «15» ноября 2013 г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации «15» ноября 2013 г. размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу <http://vak.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»: <http://www.fa.ru>.

Ученый секретарь
диссертационного совета Д 505.001.08,
к.э.н., доцент

Е.Е. Смирнова

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В результате налоговой реформы, проводимой в ходе важнейших преобразований российской экономики, уменьшено налоговое бремя налогоплательщиков в первую очередь за счет снижения ставок основных налогов. Однако статистика последних лет, особенно в условиях мирового экономического кризиса и падения доходности бизнеса, показывает, что у налогоплательщиков возрастает соблазн снижения налоговых обязательств, в том числе незаконными методами, переходом из легального сектора экономики в теневой. В условиях экономического кризиса необходимо улучшать налоговое администрирование, совершенствуя как формы, так и методы налогового контроля, что позволит в конечном счете увеличить поступление налогов и сборов в бюджет.

В последние годы и законодательство, и практика налоговой работы претерпели существенные изменения. Устранены многие «лазейки», посредством которых налогоплательщики могли уклоняться от уплаты налогов и сборов, сбалансированы права и обязанности налогоплательщиков, установлены более четкие и понятные для налогоплательщиков процедуры налогового контроля. Но практика налоговых взаимоотношений показывает, что, несмотря на применяемые государством меры, все же остаются отдельные аспекты налогового контроля, которые не нашли должного отражения в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее - НК РФ), что мешает контрольной работе и создает трудности налогоплательщикам в выполнении ими обязанностей, предписанных налоговым законодательством.

Из практики работы налоговых органов следует, что административными методами трудно добиться уменьшения негативного влияния недоработок налогового законодательства на результаты контрольной работы налоговых органов – гораздо легче достигнуть этой цели внесением поправок в НК РФ. При этом речь идет не об изменении положений, обеспечивающих защиту интересов законопослушных налогоплательщиков, а о

реформировании налогового законодательства с целью внесения в него положений, препятствующих уклонению от уплаты налогов и сборов.

Нельзя не признать того, что законодатель постоянно работает над совершенствованием налогового законодательства. Доказательством тому служат изменения, вносимые каждый год в НК РФ и законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, а также разъяснительная работа Минфина России и ФНС России.

В то же время собираемость налогов и сборов остается на недостаточно высоком уровне в силу следующих причин: низкая эффективность контрольной работы при осуществлении налоговыми органами камеральных налоговых проверок; все еще продолжающиеся уклонения отдельных категорий налогоплательщиков от уплаты налогов и сборов и недостаток инструментов, позволяющих налоговым органам применять надлежащие меры по привлечению незаконопослушных налогоплательщиков к налоговой ответственности; слабая организация взаимодействия налоговых органов с правоохранительными органами; отсутствие четких алгоритмов и методик контрольной работы, в частности методик проведения выездных налоговых проверок по конкретным налогам и сборам; недостаточный уровень взыскания дополнительных сумм налогов и сборов, выявленных в ходе налогового контроля.

Решение вышеуказанных проблем позволит обеспечить должную эффективность контрольной работы налоговых органов. Таким образом, тема совершенствования и повышения эффективности налогового контроля сегодня так же актуальна, как и в прошлом.

Актуальность проблем, связанных с процессом улучшения контрольной работы налоговых органов по обеспечению доходной части бюджета страны, с целью выполнения государством стоящих перед ним задач обуславливает необходимость поиска эффективных путей их решения как в экономическом, так и в организационном аспектах, в связи с чем и была выбрана тема данного исследования и predetermined цели, задачи и объекты диссертации на соискание степени кандидата экономических наук.

Степень разработанности проблемы. Проблема налогового контроля в основном изучается с позиций налоговых правоотношений. Значительный вклад в исследование налогового контроля в системе общественных отношений, в том числе с позиции влияния налоговой политики на экономическое положение страны, внесли такие ученые, как Брызгалин А.В., Вылкова Е.С., Гончаренко Л.И., Горский И.В., Дадашев А.З., Кашин В.А., Кваша Ю.Ф., Кирова О.А., Князев В.В., Кучеров И.И., Майбуров И.А., Мишустин М.В., Нестеров Г.Г., Павлова Л.П., Пансков В.Г., Паскачев А.Б., Пепеляев С.Г., Поляк Г.Б., Починок А.П., Разгулин С.В., Черник Д.Г., Шаталов С.Д., Юткина Т.Ф. и др.

Из современных зарубежных исследований проблемы налогового контроля освещены в трудах Р. Кэмпбелла, Е. Томсетта и Д. Джонсона.

Научной разработке теоретических основ системы налогового администрирования и налогового контроля посвящено не одно исследование, в рамках которых в той или иной мере внимание уделяется их организационным, технологическим, функциональным аспектам.

Кроме того, кризисные явления в развитии экономики также ставят перед финансовой наукой новые проблемы. Их решение связано прежде всего с обеспечением стабильных поступлений в бюджеты различных уровней, поскольку от этого зависит реализация не только текущих, но и перспективных задач экономического развития.

Именно поэтому совершенствование налогового контроля выступает в качестве важной государственной задачи.

Теоретическая и методическая непроработанность норм налогового законодательства в области налогового контроля, отдельных этапов и методик его организации, а также и их большая научная и практическая значимость в современных условиях обусловили необходимость продолжения научных исследований в этой области с целью принятия мер по его совершенствованию.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационной работы состоит в решении научной задачи по расширению теоретических положений в сфере

налогового контроля, а также разработке комплекса практических рекомендаций, направленных на совершенствование налогового контроля.

Исходя из сформулированной цели исследования автором поставлены следующие *задачи*, решение которых определило научную новизну и практическую значимость работы:

- рассмотреть концептуальные основы осуществления налогового контроля и определить особенности, тенденции и перспективы его развития в России, а также его значение в системе налогового администрирования;

- расширить теоретические представления о сущности налогового контроля и разработать обоснованные предложения по улучшению контрольной работы, осуществляемой налоговыми органами;

- проанализировать и обобщить взгляды ученых и практиков на развитие форм и методов налогового контроля и сформулировать предложения по их уточнению;

- дать оценку современного состояния системы налогового контроля и установить факторы, которые влияют на его эффективность;

- определить приоритеты в системе организации налоговых проверок и пути ее совершенствования, а также выделить проблемы практики ее применения;

- уточнить механизм реализации концепции планирования выездных налоговых проверок в налоговых органах;

- рассмотреть причины, побуждающие налогоплательщиков уклоняться от уплаты налогов и сборов, и предложить меры по предотвращению незаконной минимизации налогов и сборов.

Объектом исследования является система налогового контроля в России.

Предмет исследования □ инструменты и механизмы осуществления налогового контроля, а также налоговые отношения государства с налогоплательщиками, возникающие при осуществлении налоговых проверок.

Теоретической основой исследования послужили научные труды отечественных и зарубежных ученых в области управления экономикой и

налогов, налогового контроля и администрирования. В работе использовались также материалы исследований молодых ученых. Кроме этого, в исследовании нашел отражение практический опыт работы диссертанта в налоговых органах.

Теоретические и практические разработки диссертанта основывались на нормативных актах Российской Федерации, регулирующих налоговые отношения, Указах Президента Российской Федерации, постановлениях и распоряжениях Правительства Российской Федерации, методических рекомендациях министерств и ведомств, материалах специализированных СМИ и других материалов по проблемам налогового контроля.

В исследовании также использовались аналитические материалы Правительства Российской Федерации, Минфина России, Минэкономразвития России, ФНС России, Росстата, УФНС России по г. Москве, справочно-поисковые системы «КонсультантПлюс» и «Гарант».

Область исследования. Диссертация выполнена в рамках Паспорта специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит (экономические науки).

Методической основой диссертации послужили такие общенаучные методы изучения и решения проблем, как научная абстракция, системный подход, анализ и синтез, моделирование, метод экспертных оценок.

Новизна диссертационной работы заключается в обобщении и развитии теоретических положений и разработке научно обоснованного комплекса практических положений, направленных на повышение эффективности и результативности системы налогового контроля в Российской Федерации. Результаты исследования, составляющие научную новизну, заключаются в следующем.

1. Уточнены роль и место налогового контроля в системе налогового администрирования и на этой основе раскрыты структура и соотношение между налоговым контролем и налоговым администрированием как части и целого. Предложено авторское определение понятия «налоговое администрирование», под которым понимается направление налоговой

политики, осуществляемой через механизмы управления налоговой системой и ориентируемой на систему управления налоговыми отношениями.

2. Обоснована необходимость в уточнении и разграничении форм и методов налогового контроля непосредственно в налоговом законодательстве.

В диссертации предложено ввести в научный оборот, а также закрепить в налоговом законодательстве дефиницию «мероприятие налогового контроля», под которым подразумеваются действия налоговых органов, реализуемые во время осуществления налогового контроля.

3. Выявлены факторы, снижающие эффективность налогового контроля при проведении налоговых проверок и, как следствие, предоставляющие недобросовестным налогоплательщикам возможность уклоняться от уплаты налогов незаконными способами, а также создающие определенные организационные трудности в работе налоговых органов при осуществлении налогового контроля. Это позволило разработать комплекс мер, направленных на совершенствование механизма осуществления налогового контроля при проведении налоговых проверок.

4. На основе анализа Концепции планирования выездных налоговых проверок выявлена динамика роста налоговых правонарушений по результатам выездных налоговых проверок с одновременным снижением уровня взыскания дополнительно начисленных налогов и сборов, в связи с чем предложены конкретные меры, направленные на увеличение доли взыскания таких сумм в бюджет.

Практическая значимость работы заключается в реализации теоретических положений и практических рекомендаций исследования, позволяющих повысить эффективность деятельности налоговых органов путем выработки согласованной стратегии налоговой политики, развития форм и методов организации налогового контроля.

1. Выдвинуты научно-практические предложения по совершенствованию налогового контроля, позволяющие повысить результативность контрольной работы налоговых органов:

- обоснована приоритетность камеральной налоговой проверки перед выездной и предложены направления корректировки механизма проведения камеральных налоговых проверок, ориентированные на расширение возможностей и полномочий налоговых органов;

- предложены изменения в порядок осуществления налогового контроля, предусматривающие возможность налоговых органов формировать полную доказательную базу не только в рамках проведения самой налоговой проверки, но и на последующих стадиях рассмотрения споров;

- обоснована необходимость установления ограничений в представлении документов на стадиях рассмотрения жалоб налогоплательщика в случае, если в ходе проведения проверки налогоплательщиком такие документы не представлены по требованию налогового органа и налогоплательщик привлечен к ответственности за непредставление налоговому органу этих документов;

- предложены меры по пресечению уклонения от уплаты налогов налогоплательщиками, использующими фирмы – однодневки, в том числе возможность приостановки операций по счетам по заявлению лица, указанного в качестве руководителя по данным ЕГРЮЛ, «о добровольной блокировке счета по решению налогоплательщика в виду неосуществления реальной хозяйственной деятельности организации» с правом зачисления денежных средств, замороженных на счетах такой организации, в бюджет Российской Федерации;

- доказана необходимость закрепления в налоговом законодательстве конкретных действий налогоплательщика, совершение которых будет признаваться как умышленное противоправное деяние для квалификации налогового правонарушения согласно п. 3 ст. 122 НК РФ;

- внесены конкретные рекомендации по усилению ответственности налогоплательщиков за налоговые правонарушения путем увеличения размера штрафных санкций в случае умышленного уклонения от уплаты или неполной уплаты налогов и сборов.

2. Обоснованы рекомендации по совершенствованию налогового контроля и устранению факторов, негативно влияющих на организацию и результат работы налоговых органов при проведении камеральных и выездных налоговых проверок. В частности предложено:

- расширить права налоговых органов при проведении камеральных налоговых проверок с целью налогового контроля за отдельной группой налогоплательщиков, занимающихся хозяйственной деятельностью менее трех лет, используя различные схемы уклонения от уплаты налогов и сборов, в связи с отсутствием у налоговых органов инструментов, позволяющих осуществлять эффективный налоговый контроль с последующим привлечением налогоплательщиков к налоговой ответственности;

- предоставить право налоговому органу начинать проводить проверку с момента подачи налоговой декларации с одновременным представлением налогоплательщиком конкретного перечня документов, так как выставление требования о представлении документов в адрес налогоплательщика и их фактическое получение налоговым органом может занять до одного □ двух месяцев;

- расширить «закрытый» перечень дополнительных мероприятий налогового контроля, включив в ст. 101 НК РФ мероприятия, регламентирующие порядок проведения дополнительных мероприятий: осмотр территорий и помещений, предметов и документов, выемка документов и предметов, привлечение специалиста для оказания содействия в реализации контроля уплаты налогов и сборов, привлечение свидетеля, эксперта, специалиста, понятых, переводчика;

- скорректировать порядок проведения проверки уточненных деклараций, уменьшающих налоговые обязательства, исключив из ст. 89 НК РФ право на проведение повторных выездных проверок по этим декларациям, дополнив ст. 88 НК РФ таким правом;

- ввести в практику налоговых органов составление программы проверки, так как в настоящее время отсутствуют четкие алгоритмы и методики контрольной работы, в частности методики осуществления выездных

налоговых проверок по конкретным налогам и сборам, раскрыты ее основные элементы.

Достоверность научных результатов основывается на всестороннем исследовании научных трудов ведущих специалистов в области налогообложения и налогового контроля, налогового законодательства и практики работы налоговых органов.

Значение для теории и практики научных результатов, содержащихся в работе, состоит в том, что они могут быть применены при разработке законопроектов, направленных на совершенствование действующего налогового законодательства, а также в ходе выездных и камеральных налоговых проверок, а также применяться в учебном процессе.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные выводы и положения диссертации были представлены соискателем на круглом столе на тему «Налоговые риски как реалия современной налоговой системы» (Москва, Финансовый университет, 2008); на научной конференции «Налоговая политика Российской Федерации: роль и значение в преодолении последствий мирового финансового кризиса» (Москва, Финансовый университет, 2011).

Результаты научного исследования используются в практической деятельности ИФНС России № 6 по г. Москве при проведении налогового контроля, в частности при осуществлении выездных и камеральных налоговых проверках, что позволило повысить эффективность работы отделов контрольного блока и достичь наиболее высоких показателей в контрольной деятельности инспекции. Выводы и основные положения диссертации используются в практической работе инспекции и способствуют увеличению эффективности ее контрольной деятельности.

Материалы диссертации применяются кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансового университета в рамках преподавания учебных дисциплин «Налоговый контроль» и «Налоговое администрирование».

Внедрение результатов исследования подтверждено соответствующими справками.

Публикации. Основные положения и результаты научного исследования изложены в 8 публикациях общим объемом 4,47 п.л. (весь объем авторский), в том числе 7 работ авторским объемом 4,11 п.л. опубликованы в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России.

Структура исследования. Структура диссертационной работы обусловлена целью, задачами и логикой исследования. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 142 источника, и приложений. Основной текст диссертации изложен на 169 страницах текста, включает 7 таблиц и 4 рисунка.

II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ

В соответствии с поставленной целью и задачами исследования в диссертационной работе рассматриваются следующие группы проблем.

Первая группа проблем связана с уточнением роли и места налогового контроля в системе налогового администрирования, а также перечня форм и методов налогового контроля.

На сегодняшний день понятие «налоговое администрирование» по-разному трактуется учеными и практиками.

Рассмотрев научные позиции авторов, анализирующих это понятие в своих трудах, а также нормативные документы по налогообложению, диссертант предлагает вниманию научной общественности собственную концепцию налогового администрирования, которая выражается в следующем.

1. Налоговое администрирование, будучи частью управления налоговыми отношениями, реализуется государственными уполномоченными (специализированными) органами исполнительной власти в лице налоговых органов.

2. В отличие от управления налоговыми отношениями, налоговое администрирование не осуществляется органами законодательной власти, а также прочими исполнительными структурами управления, что, однако, не мешает присутствию в его содержании регулирующего аспекта, целью которого является совершенствование налогового законодательства.

3. Понятие «налоговое администрирование» – комплексное. Оно предусматривает осуществление налоговыми органами функций управления, а именно планирование, контроль, регулирование, учет в налоговой сфере. Так, планирование, будучи одной из частей налогового администрирования, подразумевает планирование поступлений налогов и сборов в соответствующие бюджеты.

4. Понятие контроля, осуществляемого в рамках налогового администрирования, шире понятия «налоговый контроль», содержащегося в НК РФ.

Исходя из этого автор дает собственное определение понятия «налоговое администрирование», под которым подразумевается направление налоговой политики, осуществляемой через механизмы управления налоговой системой и ориентированной на систему управления налоговыми отношениями, которые позволяют добиваться соблюдения законодательных норм и обеспечивать правильность исчисления и своевременность внесения в бюджет налогов и сборов посредством налогового контроля и, как следствие, привлечение незаконопослушных налогоплательщиков к налоговой ответственности.

Дефиниция «налоговый контроль» является более узким понятием, чем «налоговое администрирование», и ориентирована на достижение конкретных целей и решение практических задач.

На основе анализа функций налогового администрирования можно сделать вывод, что для обеспечения социально-экономического развития общества налоговое администрирование, помимо фискальной и регулирующей направленности, должно иметь целью выполнение контрольной функции.

Из мировой практики следует, что результаты деятельности налоговых органов государства и соответственно величина доходов бюджета зависят от качества проведения налогового контроля. Если он неэффективен, налогоплательщики будут постоянно изыскивать возможности уклонения от уплаты налогов и сборов, что приведет к снижению их поступления в бюджет, что, в свою очередь, станет причиной нагнетания социальной напряженности в обществе.

Неоднозначность трактовки нормы п. 1 ст. 82 НК РФ должна побудить законодателя скорректировать данное положение и привести его в соответствие с иными нормами НК РФ. На основании действующего налогового законодательства можно сделать вывод о том, что формами налогового контроля в настоящее время являются налоговые проверки и учет налогоплательщиков.

Причем основная форма налогового контроля □ налоговые проверки, посредством которых осуществляется контроль за своевременностью, полнотой и правильностью уплаты налогоплательщиками налогов и сборов. Что же касается учета налогоплательщиков в качестве формы налогового контроля, то он служит вспомогательным средством налогового контроля и может использоваться для сбора доказательств по налоговым правонарушениям, выявленным в ходе налоговых проверок и фигурирующим в акте проверки.

Выбор тех или иных методов контрольной работы, определение их сочетания и последовательности применения находятся в компетенции самого налогового органа и зависят от специфики деятельности налогоплательщика, целей, которые преследуются при осуществлении налогового контроля, и т.д.

В ст. 86, 88, 93.1, 94, 100, 101 НК РФ, а также в других нормативных документах часто встречается такое словосочетание, как «мероприятие налогового контроля», когда говорится о налоговых проверках, хотя само определение данного понятия не закреплено в налоговом законодательстве. В связи с этим в работе указывается на необходимость введения в научный оборот и внесения в НК РФ понятия «мероприятие налогового контроля», под которым подразумеваются действия налоговых органов, реализуемые во время осуществления налогового контроля.

Вторая группа проблем связана с анализом показателей эффективности налогового контроля и выявлением факторов, снижающих его эффективность при проведении налоговых проверок (основная форма налогового контроля). Все это позволило обосновать и сформулировать рекомендации по устранению вышеуказанных факторов.

В работе рассмотрена эффективность Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333 (далее – Концепция).

На основе ведомственной отчетности в работе рассчитаны некоторые относительные показатели, которые характеризуют результативность контрольной работы налоговых органов.

Так, динамика и структура результатов контрольной работы налоговых органов после введения в действие данной Концепции отражены в табл. 1.

Таблица 1

**Итоги работы налоговых органов г. Москвы
при проведении выездных налоговых проверок в г. Москве в 2006 – 2012 гг .**

№	Показатели	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.
1	Всего выездных налоговых проверок (шт.)	8316	6278	6043	5569	5576	5480	4756
2	Дополнительно начислено по результатам выездных проверок (млн руб.)	30 171	31 341	58 847	93 751	103 259	70 207	70 827
3	Доначислено в среднем на одну выездную проверку (млн руб.)	4	5	10	17	19	13	15
4	Сумма уменьшенных платежей по решениям судебных и вышестоящих органов в отчетном периоде по выездным проверкам (млн руб.)	6865	12 316	9286	13 000	30 000	25 265	-
5	Доначислено в среднем на одну выездную проверку с учетом уменьшенных платежей согласно решениям судебных и вышестоящих органов (млн руб.)	3	3	8	15	13	8	-
6	Дополнительно начислено по результатам выездных проверок с учетом сумм уменьшенных платежей согласно решениям судебных и вышестоящих органов в отчетном периоде по выездным проверкам (млн руб.)	23 306	19 025	49 562	80 751	73 259	44 942	-

Приведенные в табл. 1 данные показывают, что после принятия Концепции основные усилия налоговых органов сосредоточены на осуществлении выездных налоговых проверок. Данное обстоятельство объясняется тем, что в ходе их проведения у налоговых органов появляется гораздо больше возможностей по сбору доказательств совершения налогоплательщиком налоговых правонарушений.

Практика применения Концепции, нацеленная на эффективный отбор налогоплательщиков, привела к увеличению доначислений по результатам выездных налоговых проверок (в 2,5 раза) при одновременном снижении количества самих проверок (с 8,3 тыс. до 4,8 тыс., или почти в два раза). В результате средняя сумма доначислений, осуществленных в ходе мероприятий выездного налогового контроля, повысилась и достигла максимального уровня в 2010 г., составив 19 млн руб.

В то же время исследование показало, что в настоящее время налоговые органы столкнулись с проблемой взыскания дополнительно начисленных сумм налогов (пеней, штрафов).

В диссертационной работе проанализирована динамика поступлений налоговых платежей по результатам налоговых проверок, проводимых налоговыми органами г. Москвы (табл. 2).

Таблица 2

Показатели контрольной работы налоговых органов ФНС России по г. Москве

№	Показатели	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.
1	Начислено к уплате в текущем году (по налоговым декларациям) (млн руб.)	939 308	1 097 338	1 366 164	1 077 047	1 295 221	1 513 347
3	Дополнительно начислено платежей по результатам налоговых проверок (млн руб.)	72 074	66 399	90 925	138 314	131 696	98 389
4	Поступило платежей по результатам налоговых проверок, (млн руб.)	24 475	26 497	39 611	48 893	41 060	41 088
5	Процент взыскания (%)	34	40	42	35	31	42

Анализ вышеприведенных данных показывает, что наряду с ростом сумм поступлений налогов, так же как и доначислений по результатам налоговых проверок, показатель уровня взыскания составляет порядка трети от сумм дополнительно начисленных платежей и имеет в последние годы устойчивую тенденцию к снижению. Это обуславливает необходимость введения в налоговое законодательство норм, устанавливающих определенный порядок взыскания дополнительно начисленных налогов.

В то же время, как показало исследование, сосредоточение основных усилий налоговых органов на выездных налоговых проверках и упорядочение процедуры их проведения привели к снижению эффективности камеральных налоговых проверок, что стало причиной уменьшения поступлений налогов и

сборов в бюджет. На это повлияли и другие факторы, уменьшающие эффективность контрольной работы, осуществляемой в ходе камеральных налоговых проверок, в том числе поправки, внесенные в НК РФ Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ. В новой редакции НК РФ круг задач, стоящих перед налоговыми органами, осуществляющими камеральные налоговые проверки, значительно сузился, ограничились и другие параметры их проведения, в том числе из-за введения ограничений на использование всех инструментов налогового контроля.

Основные показатели, характеризующие работу ФНС России по г. Москве при проведении камеральных проверок в 2006 – 2012 гг., приведены в табл. 3.

Отраженные в табл. 3 данные показывают, что число камеральных налоговых проверок, осуществленных в течение 2006 – 2012 гг., повысилось и достигло в 2010 г. максимального значения □ 5,4 млн. Увеличилось и число правонарушений, выявленных налоговыми органами в ходе камеральных налоговых проверок, что потребовало значительных трудозатрат со стороны налоговых инспекторов на их документирование, рассмотрение и вынесение соответствующих решений. В результате время, реально затрачиваемое налоговым инспектором на одну проверку, значительно уменьшилось. В таких условиях налогоплательщики вряд ли могут рассчитывать, что к ним будет применяться индивидуальный подход при проверке налоговых деклараций, а налоговые органы вряд ли смогут качественно и результативно проводить налоговую проверку.

Таблица 3

Основные показатели, характеризующие работу ФНС России по г. Москве при проведении камеральных проверок в 2006 – 2012 гг.

№	Показатель	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.
1	Всего камеральных проверок (шт.)	4 744 111	5 490 363	5 976 163	5 352 800	5 479 427	4 323 915	4 290 025
2	Камеральные проверки, выявившие нарушения (шт.)	170 788	148 240	203 190	165 411	98 630	136 979	159 150
3	Доля результативных камеральных проверок в их общем количестве (%)	3,6	2,7	3,4	3,1	1,8	3,2	3,7
4	Дополнительно начислено по результатам камеральных проверок (млн руб.)	31 705	24 563	25 300	29 731	14 433	13 308	10 270

5	Доначислено в среднем на одну камеральную проверку (тыс. руб.)	6,68	4,47	4,23	5,55	2,63	3,08	2,39
6	Доначислено в среднем на одну результативную камеральную проверку (тыс. руб.)	185,64	165,70	124,51	179,74	146,34	97,15	64,53
7	Сумма уменьшенных платежей по решениям судебных и вышестоящих органов в отчетном периоде по камеральным проверкам (млн руб.)	11 040	7 141	3 833	6 900	6 500	4 429	-
8	Доначислено в среднем на одну камеральную проверку с учетом уменьшенных платежей по решениям судебных и вышестоящих органов (тыс. руб.)	4,36	3,17	3,59	4,27	1,45	2,05	-

В анализируемом периоде доля результативных проверок составляла 1,8 – 3,7% от их общего количества. После 2006 г. наметилась тенденция к сокращению общей суммы доначислений по итогам камеральных налоговых проверок. Причиной тому стало резкое, почти в два раза, уменьшение доначислений в расчете на одну проверку.

В ряде случаев, как показало исследование, решению налоговыми органами стоящих перед ними задач мешало отсутствие в НК РФ положений, которые предусматривали бы общие правила осуществления такого контроля. В части первой НК РФ до настоящего времени не нашли отражения отдельные вопросы, которые имеют большое значение для ведения налогового контроля, в частности отсутствует понятийный аппарат, необходимый для более четких и ясных действий налогоплательщиков и налоговых органов; не систематизированы мероприятия налогового контроля; отсутствует понятие «мероприятие налогового контроля»; не определены понятия «уклонение от уплаты налогов» и «оптимизация налогообложения»; не прописаны и не установлены в налоговом законодательстве информационные права налогоплательщика, который в случае планируемого использования схемы минимизации уплаты налоговых платежей (налоговой оптимизации) мог бы попросить налоговый орган дать оценку этой схеме, что позволило бы ему избежать возможных налоговых санкций.

В ходе исследования выявлены факторы методологического характера, негативно влияющие на эффективность налогового контроля, к числу которых следует отнести:

- бездействие нормы налогового законодательства (п. 3 ст. 122 НК РФ), устанавливающей привлечение к налоговой ответственности налогоплательщика за умышленное уклонение от уплаты налогов;

- отсутствие мер, предусматривающих наказание лиц за создание и использование в целях уклонения от налогообложения так называемых фирм - однодневок;

- отсутствие методического сопровождения проведения выездных налоговых проверок по конкретным налогам и сборам и соответственно единого подхода к их проведению;

- ограничение прав налоговых органов, которыми они могли бы пользоваться во время осуществления камеральных налоговых проверок;

- отсутствие контроля за налогоплательщиками, представляющими уточненные налоговые декларации, посредством которых налогоплательщики уменьшают налоговые обязательства;

- ограниченные сроки проведения камеральной налоговой проверки.

По результатам проведенного исследования, а также с целью повышения эффективности и качества осуществления налоговых проверок в диссертации обоснованы и сделаны следующие предложения.

Анализ действующего налогового законодательства показывает несовершенство налогового контроля в части проведения камеральных налоговых проверок, в связи с чем диссертантом предлагается превратить камеральную налоговую проверку в основной вид налогового контроля ввиду невозможности охватить всех налогоплательщиков выездными налоговыми проверками, а также расширить права налоговых органов при проведении камеральной налоговой проверки в части разрешения осмотра помещений и территорий, осуществления камеральной налоговой проверки по уточненным налоговым декларациям, уменьшающим налоговые обязательства, с правом истребования документов, подтверждающих уточняющие налоговые обязательства.

Необходимо рассмотреть вопрос, касающийся расширения прав налоговых органов при проведении камеральных проверок с целью

осуществления налогового контроля за отдельной группой налогоплательщиков, использующих схемы уклонения от уплаты налогов с применением фирм «однодневок». В настоящее время практически отсутствует налоговый контроль за налогоплательщиками, занимающихся хозяйственной деятельностью в течение двух «трех лет с момента постановки на учет.

Работающие в России фирмы «однодневки» ежегодно недоплачивают в бюджет от 500 млрд руб. до 1 трлн руб.

Количество таких организаций, стоящих на учете в налоговых органах, превышает половину общего количества налогоплательщиков, а контроль над ними отсутствует.

Выявление фактов взаимоотношений с такими налогоплательщиками в последние годы является одним из основных пунктов в перечне вопросов, которые прорабатываются при планировании и проведении выездных налоговых проверок.

Однако в настоящее время фирмы, специально созданные для использования схем уклонения от уплаты налогов и существующие менее трех лет, не контролируются налоговыми органами в полной мере, так как отсутствуют инструменты, позволяющие осуществлять налоговый контроль при проведении налоговых проверок.

Это связано в первую очередь с поправками, внесенными Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ. В новой редакции НК РФ круг задач, стоящих перед налоговыми органами, осуществляющими камеральные налоговые проверки, значительно сузился, уменьшились и другие возможности налоговых органов, в том числе из-за введения ограничений на использование всех инструментов налогового контроля.

Как показывают анализ действующего налогового законодательства, а также практика применения норм налогового законодательства, качественно и полноценно проверить с одновременным истребованием документов полноту и достоверность представленных в налоговые органы налоговых деклараций невозможно в связи с ограниченным правом налоговых органов.

Таким образом, необходимо расширить права налоговых органов, предоставляемые им при проведении камеральных налоговых проверок, с целью налогового контроля за данной группой налогоплательщиков.

Возможности налогового контроля существенно ограничиваются еще и тем, что согласно ст. 88 НК РФ налоговому органу отводится на осуществление камеральной налоговой проверки всего три месяца со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации. Выставление требования о представлении документов в адрес налогоплательщика и их фактическое получение налоговым органом может занять до одного □ двух месяцев.

Важно рассмотреть вопрос о возможности внесения изменений в налоговое законодательство с тем, чтобы налоговый орган имел возможность незамедлительно начинать проведение проверки с момента подачи налоговой деклараций именно с одновременным представлением налогоплательщиком подтверждающих документов (в отдельных случаях, например, при возмещении НДС свыше 3 млн руб. – книг покупок, книг продаж, счетов-фактур в электронном виде).

Анализ результативности проведения выездных налоговых проверок показал положительную динамику роста эффективности налогового контроля. Однако отсутствие единой системы подхода к проведению выездных налоговых проверок по конкретным налогам и сборам негативно влияет на организацию работы налоговых органов. Результативность контрольной деятельности налоговых органов зависит в том числе от качества методик, используемых налоговыми инспекторами во время осуществления налоговых проверок. Ввиду отсутствия в настоящее время единой системы подхода к проведению выездных налоговых проверок в диссертации предлагается разработать методику проведения выездных налоговых проверок по конкретным налогам и сборам. Решить эту задачу и обеспечить эффективное использование инспекторским составом времени выездной налоговой проверки призвана программа проверки. По мнению диссертанта, данная программа должна составляться налоговыми инспекторами, проводящими выездную налоговую проверку налогоплательщика, на основании имеющейся

информации. Она должна базироваться на данных предпроверочного анализа и детализировать работу налогового инспектора по сбору доказательств по возможным фактам нарушения налогового законодательства.

В целях установления единообразной практики применения права налогового органа определять сумму налога расчетным путем и устранения недоработок, которые имеются на сегодняшний момент с учетом имеющейся практики арбитражных судов, в НК РФ предлагается ввести единообразную для всех участников налоговых отношений методику расчета налогов расчетным путем (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ). Это позволит не только ограничить возможности недобросовестных налогоплательщиков использовать пробелы в налоговом законодательстве путем непредставления документов к проверке, но и значительно повысит эффективность контрольной работы.

В целях повышения эффективности контрольной работы при проведении выездных и камеральных налоговых проверок целесообразно расширить закрытый перечень дополнительных мероприятий налогового контроля, включив в ст. 101 НК РФ, такие мероприятия, как осмотр территорий и помещений, предметов и документов, выемка документов и предметов, привлечение специалиста для оказания содействия в реализации контроля уплаты налогов и сборов, привлечение свидетеля, эксперта, специалиста, понятых, переводчика.

Анализ действующего законодательства показывает неэффективность существующего механизма налогового контроля по уточненным налоговым декларациям, уменьшающим налоговые обязательства, в связи с чем предложено скорректировать порядок проведения таких проверок, исключив из ст. 89 НК РФ право на проведение повторных выездных проверок по таким декларациям.

Третья группа проблем, рассматриваемая в диссертации, связана разработкой предложений по совершенствованию налогового контроля, позволяющих повысить результативность контрольной работы налоговых органов.

1. В ходе проведения исследования выявлены недостатки в налоговом законодательстве, негативно влияющие на эффективность налогового контроля по результатам налоговых проверок, когда налоговая проверка превращается в инструмент, служащий для сбора доказательств. НК РФ, содержащий только общие требования к доказательствам, собираемым в ходе налоговых проверок, приводит только способы их сбора. В результате правонарушения, обнаруженные в ходе проверок, остаются недоказанными и легко опровергаются в вышестоящих инстанциях и суде в ходе обжалования налогоплательщиком результатов проведенной проверки. Соответственно решение налогового органа, принятое по итогам проверки, отменяется, доначисленные денежные средства в бюджет не поступают.

В работе обоснована необходимость корректировки части первой НК РФ, направленной на изменение порядка формирования доказательной базы не только в рамках проведения самой налоговой проверки, но и на последующих стадиях рассмотрения споров, используя материалы, полученные как до, так и после окончания налоговой проверки.

2. Ограничение для налоговых органов, касающееся сбора доказательственной базы налоговых правонарушений, и предоставление права налогоплательщику представлять документы при проведении проверки и на последующих стадиях рассмотрения спора приводят к снижению эффективности контрольной работы налоговых органов.

Отсутствие четкой регламентации по ограничению порядка представления документов при проведении проверки и на последующих стадиях рассмотрения спора становится причиной низкого качества налогового контроля, меняет истинную картину хозяйственной деятельности налогоплательщика и приводит к пересмотру результатов налоговой проверки. В результате бюджет не получает доначисленные суммы налогов и штрафы, уровень взыскания снижается.

Таким образом, некорректная формулировка норм налогового законодательства позволяет расширительно толковать ее применение, позволяя налогоплательщику представлять документы, ранее истребованные

налоговым органом и не представленные им в ходе проведения налоговой проверки без достаточных на то оснований, что ведет к противодействию в проведении мероприятий налогового контроля в рамках проверки и сбора доказательственной базы налоговых правонарушений.

В данном случае необходимо установить ограничение в представлении документов на стадиях рассмотрения жалоб налогоплательщика в случае, если в ходе проведения проверки налогоплательщиком такие документы не представлены по требованию налогового органа и налогоплательщик привлечен к ответственности в соответствии со ст. 126 НК РФ.

3. Ужесточение контроля за компаниями, использующими фирмы однодневки в целях уклонения от уплаты налогов и сборов, должно являться для налоговых органов приоритетной задачей. Среди мер по борьбе с фирмами – однодневками эффективным механизмом может стать приостановка операций по счетам по заявлению лица, указанного в качестве руководителя по данным ЕГРЮЛ о добровольной блокировке счета по решению налогоплательщика ввиду неосуществления реальной хозяйственной деятельности организации, при этом денежные средства, замороженные на счетах, подлежат зачислению в бюджет Российской Федерации.

4. Сегодня наибольшее распространение получила практика уклонения от уплаты налогов с использованием различных схем в целях снижения налоговой нагрузки, т.е. уклонения от уплаты налогов с очевидным умыслом.

В диссертационном исследовании доказана необходимость в раскрытии действий налогоплательщика, совершение которых будут признаваться как умышленное противоправное деяние для квалификации налогового правонарушения согласно п. 3 ст. 122 НК РФ, так как установленная норма не работает и в практике налоговых органов не применяется. В целях борьбы с недобросовестными налогоплательщиками, умышленно использующими незаконные схемы минимизации налогов и сборов, необходимо установить повышенный размер штрафных санкций за налоговые правонарушения путем увеличения размера штрафных санкций с 40 до 100 %.

5. Несмотря на необходимость усиления налогового контроля в отношении недобросовестных налогоплательщиков, важным условием для уменьшения числа правонарушений также считается расширение сферы превентивного налогового контроля. Изменив стратегию налогового контроля, необходимо продолжать работу по предупреждению налоговых нарушений и стимулированию налогоплательщиков к добровольному отказу от применения незаконных схем минимизации налогообложения.

В диссертации предложен разработанный автором подход к совершенствованию налогового контроля, который имеет целью повысить его эффективность путем четкой регламентации, учета интересов всех участников налоговых правоотношений, повышения предсказуемости для налогоплательщиков действий налоговых органов в ходе осуществления ими контрольной деятельности.

Практическая реализация предложений по совершенствованию контрольной работы должна привести к следующим ожидаемым результатам:

- в НК РФ будет более четко установлен порядок проведения налогового контроля в виде камеральных и выездных проверок, что позволит сделать контрольную работу налоговых органов более понятной для налогоплательщиков;

- уменьшится число мошеннических схем, и будет создана основа для предотвращения появления новых схем;

- повысится эффективность контрольной работы налоговых органов в части камеральных налоговых проверок;

- создадутся возможности для повышения эффективности деятельности сотрудников налоговых органов, а также налоговой культуры и грамотности налогоплательщиков.

III. ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России:

1. Коршунова, М.В. Уклонение и оптимизация в системе налогового контроля РФ / М.В. Коршунова // Финансы. - 2007. - № 5. – С. 26 - 29. (0,60 п.л.).

2. Коршунова, М.В. О применении налогоплательщиками общедоступных критериев для оценки налоговых рисков / М.В.Коршунова // Налоги и налогообложение. - 2009. - № 1. – С. 25 - 28. (0,38 п.л.).

3. Коршунова, М.В. Об ужесточении налоговой ответственности за налоговые правонарушения / М.В. Коршунова // Налоговая политика и практика. - 2009. - № 9. – С. 38 - 43. (0,44 п.л.).

4. Коршунова, М.В. Налоговые проверки на современном этапе развития системы налогового контроля / М.В. Коршунова // Финансы. - 2011. - № 10. – С. 34 - 39. (0,75 п.л.).

5. Коршунова, М.В. Налоговый контроль уточненных налоговых деклараций, уменьшающих налоговые обязательства / М.В. Коршунова // Налоговая политика и практика. - 2012. - № 7/1 июль. – С. 19 - 22. (0,44 п.л.).

6. Коршунова, М.В. Горизонтальный мониторинг и развитие налогового контроля в РФ / М.В. Коршунова // Финансы. - 2013. - № 3. - С. 32 - 37. (0,75 п.л.).

7. Коршунова, М.В. Как избежать налоговых рисков / М.В. Коршунова // Экономика. Налоги. Право. - 2013. - № 4. – С. 105 – 111. (0,75 п.л.).

Статья в другом научном издании:

8. Коршунова, М.В. Налоговый контроль и его роль в системе налогового администрирования / М.В. Коршунова // Налоговая политика Российской Федерации: роль и значение в преодолении последствий мирового финансового кризиса: сб. научн. трудов / под ред. проф. Л.П. Павловой. - М.: Финансовый университет, 2011. - С. 136 - 141. (0,36 п.л.).