

СОДЕРЖАНИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ И ЕГО МЕСТО В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

© 2011 Е.Ю. Слесарева

Марийский государственный технический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: center_audita@mail.ru

Рассматриваются основные характеристики элементов налогового контроля в их взаимосвязи, анализируется практика контрольной деятельности налоговых органов.

Ключевые слова: налоговый контроль, налогоплательщик, этапы контроля, формы контроля, методы контроля.

Система налогообложения, характеризующаяся открытостью и одновременной сложностью связей между элементами налогового механизма, развивается в условиях относительной неопределенности будущих результатов. Для оптимизации налоговых поступлений в бюджет, гарантирующих стабильность развития экономики государства и его регионов, необходима такая налоговая политика, которая позволит свести к минимуму риски системы налогообложения. Наиболее действенным инструментом в этом плане рассматривается налоговый контроль.

В 2006 г. в Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) введено понятие “налоговый контроль”, под которым следует понимать деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

Схожий по своей сущности термин применяется в правовой сфере еще с 1991 г. в законе России “О налоговых органах Российской Федерации”. В ст. 6 Закона используется термин “контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов”.

Анализ конструкции словосочетания “налоговый контроль” позволяет сделать вывод, что данным понятием охватывается вся совокупность контрольных действий, реализуемых в налоговой сфере, а не только контроль налогов. Так, к сфере налогового контроля в российском законодательстве относят и контроль поступления сборов, которые налогами не являются, что делает возможным представить следующий вывод относи-

тельно сущности налогового контроля: это разновидность государственного финансового контроля, выделяемая по признаку отраслевой принадлежности. Границами его применения являются границы самой налоговой сферы.

Объяснение понятия налогового контроля как совокупности мероприятий в какой-то степени лишает данное понятие смысловой ценности. Анализ подобного определения приводит к неверному выводу о том, что проводимые в рамках налогового контроля мероприятия не взаимосвязаны, реализация каждого из них направлена на решение конкретных задач контрольного характера и не подчинена общей цели и задачам налогового контроля.

Цели налогового контроля конкретизируются в следующих задачах:

- обеспечение правильности исчисления, полноты и своевременности внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов;
- обеспечение неотвратимости наказания нарушителей налогового законодательства;
- предупреждение нарушений налогового законодательства;
- возмещение ущерба, причиненного государству в результате применения налогового законодательства.

Рассматривая налоговый контроль как систему, следует выделить его субъекты и объекты. Основным *субъектом налогового контроля* представлены налоговые органы - Федеральная налоговая служба (ФНС) России и ее территориальные подразделения. Полномочия налоговых органов могут исполнять и другие органы, например таможенные, если налоги и сборы уплачиваются налогоплательщиками при пересечении их товаров, услуг таможенной границы РФ. Отдельными полномочиями по осуществлению проверок нало-

гоплательщика наделены Счетная палата РФ, Минфин России, органы внутренних дел и др. *Объектами налогового контроля* являются налоговые отношения, возникающие между государством и налогоплательщиками. Поэтому в большинстве современных литературных источников понятие “объект налогового контроля” трактуется как действие (бездействие) налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов и иных лиц по уплате налогов и сборов и исполнению иных обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством. В процессе контроля оценивается законность, своевременность и достоверность исполнения налогоплательщиками обязанностей по уплате налогов и сборов.

Помимо контроля за соблюдением налогового законодательства, в содержание налогового контроля включается:

- выявление тех хозяйствующих субъектов, которые фальсифицируют информацию о своей деятельности;
- получение достоверной информации на основе использования действенных методов определения налоговых обязательств, в том числе расчетно-аналитические;
- оценка степени достоверности информации, используемой в процессе контроля.

Кроме того, в процессе осуществления налогового контроля могут быть выявлены признаки административных правонарушений, предусмотренных Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях.

Цели и задачи налогового контроля могут быть достигнуты исключительно посредством каких-либо действий или какой-либо деятельности того или иного субъекта, но при этом сам налоговый контроль не становится тождественным этим действиям или деятельности и не ограничивается проведением проверок - его инструментарий значительно шире.

В системе налогового администрирования ряд авторов выделяют следующие основные формы контроля: “...контроль за своевременным поступлением платежей; камеральные налоговые проверки; реализация материалов налоговых проверок; контроль за реализацией материалов проверок и уплатой начисленных финансовых санкций и административных штрафов и др.”¹

Такой подход определяет место налогового контроля в системе налогового администрирования и позволяет видеть его методическую основу. Контрольную деятельность можно представить алгоритмом, содержащим 6 основных этапов (см. рис. 1).



Рис. 1. Этапы проведения налогового контроля

На рисунке традиционные этапы контроля деятельности связаны со специфическими элементами деятельности налоговых органов, осуществляющих налоговый контроль. Важно, что эффективность налогового контроля определяется результатами работы налоговых органов, которые используют на практике не только камеральные и выездные налоговые проверки, но и другие формы контроля. Налоговым кодексом РФ определено, что форма налогового контроля включает комплекс мероприятий, к которому отнесены: налоговые проверки; проверки данных учета и отчетности налогоплательщиков; осмотр и обследование помещений и территорий, используемых для извлечения доходов; и другие формы.

Содержание любой формы налогового контроля определяется теми методами и приемами, которые являются приемлемыми для деятельности налоговых органов. Классификация методов налогового контроля может быть построена на основе существующих методов финансового контроля, поскольку между ними есть логическая взаимосвязь. К методам налогового контроля относят:

- методы документального контроля: формальная, счетная, логическая проверки документов; проверка их достоверности и подлинности; оценка фактов хозяйственной жизни налогоплательщика, отраженных в документах;

- методы фактического контроля: инвентаризация, привлечение специалистов со стороны; лабораторный анализ качества, контроль измерительных приборов, контрольный запуск сырья в производство и др.;

- расчетно-аналитические методы: анализ, группировка и обобщение, сравнение;

- нетрадиционные методы: контроль налогового ценообразования, анализ собственного капитала;

- информативные методы: получение объяснений налогоплательщиков, получение иных сведений по запросам от других контрольных органов, таможенных органов, банков, министерства внутренних дел и т.д.

Требования к оформлению результатов налогового контроля отражены в Налоговом кодексе РФ и в специальных регламентах по проведению различного рода проверок. В ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководители налоговых органов обязаны установить, имели ли место нарушения налогового законодательства и

являются ли они составом налоговых правонарушений. Если факты нарушения установлены, то определяется наличие оснований для привлечения налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов к ответственности за совершение налоговых правонарушений. Или, наоборот, выявляется наличие или отсутствие обязательств, исключаящих вину налогоплательщиков в совершении налоговых правонарушений, либо обстоятельств, смягчающих его ответственность за совершение налогового правонарушения. Таким образом, по результатам проверки руководство налогового органа может вынести два варианта решений: 1) налогоплательщик, плательщик сборов и налоговый агент может быть привлечен к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения; 2) отказ от привлечения проверяемого лица к ответственности за совершение налогового правонарушения. Только после принятия мотивированного решения о привлечении налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов к ответственности за нарушения налогового законодательства ему может быть направлено требование об уплате пени и штрафа.

Изложенная выше характеристика налогового контроля, безусловно, может быть рассмотрена детализировано в рамках каждого из его элементов. Специфика проведения налогового контроля выясняется под влиянием различных внешних и внутренних факторов, определяющих существо налоговых отношений. Важным моментом являются особенности налоговой политики государства и той территории, на которой осуществляет свою деятельность налогоплательщик и налоговый орган.

Результативность контрольной работы налоговых органов отражается в той сумме налогов, сборов, пени и штрафов, которая дополнительно начислена в бюджет как налоговыми органами, так и налогоплательщиками самостоятельно в связи с установлением налоговыми органами фактов нарушения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах по результатам проведения в отношении них налоговых проверок. Приведем пример результативности контрольной работы налоговых органов Республики Марий Эл (см. таблицу).

По данным таблицы видно, что результативность контрольной работы налоговых органов в 2010 г. по сравнению с 2009 г. снизилась на

Результативность контрольной работы налоговых органов Республики Марий Эл за 2010 г.

Налоговый орган	Сумма доначисленных платежей по контрольной работе (выездным и камеральным проверкам), тыс. руб.		Результативность контрольной работы с учетом показателей, не входящих в доначисления по контрольной работе, тыс. руб.		
	2009	2010	2009	2010	%
ИФНС России по г. Йошкар-Оле	474938	512007	548108	547898	100,0
МИФНС России №1	45223	54337	52700	68245	129,5
МИФНС России №2	49771	46177	75205	57905	77,0
МИФНС России №3	24466	30831	29864	36575	122,5
МИФНС России №4	54217	50224	65460	67638	103,3
МИФНС России №5	21389	23422	39979	28858	72,2
МИФНС России №6	28974	33313	34687	36269	104,6
УФНС России по РМЭ	698978	750311	846003	843388	99,7

0,3 процентного пункта и составила 843 388 тыс. руб. Основную долю (88,9 %) в общей сумме дополнительно начисленной в бюджет занимает сумма доначисленных платежей налоговыми органами по результатам выездных и камеральных налоговых проверок (750 311 тыс. руб.).

По результатам рассмотрения материалов проверок по состоянию на 1 января 2011 г. налоговыми органами Республики Марий Эл было вынесено 197 решений, из которых более половины (54 %) были удовлетворены полностью или частично. Сумма удовлетворенных требований составила 54 573 тыс. руб. (т.е. 24,2 % от оспариваемой налогоплательщиками суммы требований). В этой работе задействованы службы налогового аудита, основной задачей которых является урегулирование налоговых споров с налогоплательщиками.

Положительным моментом выступает то, что налоговый спор удается предотвратить на начальной стадии. Отрицательным моментом можно

считать, что в более половине обжалуемых налогоплательщиками случаев специалистами, проводившими проверку, были допущены нарушения или недоработки, сделаны ошибочные выводы, которые приходится корректировать при вынесении решений по результатам проверок.

Анализ практики работы налоговых органов Республики Марий Эл показывает, что основными причинами удовлетворения возражений налогоплательщиков на стадии рассмотрения результатов налоговых проверок являются:

- недостаточность содержащихся в актах налоговых проверок доказательств совершения налогового правонарушения;
- представление налогоплательщиками дополнительных документов, которые не были представлены в ходе налоговой проверки;
- изменение по предметам спора позиций высших судебных инстанций, сложившихся в пользу налогоплательщика;

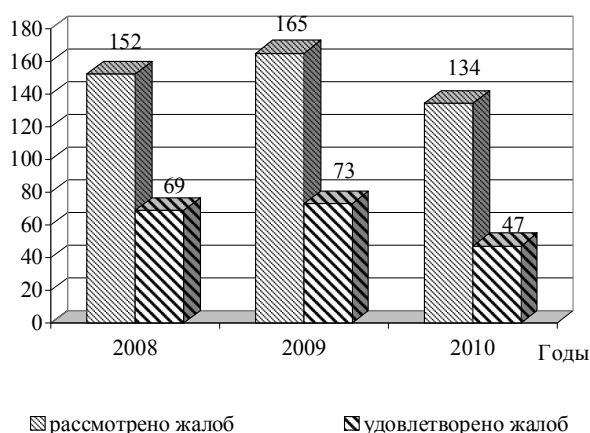


Рис. 2. Результаты рассмотрения жалоб налогоплательщиков налоговыми органами Республики Марий Эл

- истечение срока давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Следует заметить, что если рассматривать соотношение количества удовлетворенных жалоб и количества рассмотренных жалоб всего, то: в 2010 г. было удовлетворено 35,1 % от рассмотренных (т.е. почти каждая третья жалоба), в 2009 г. - 44,2 %, в 2008 г. 45,4 % (почти каждая вторая жалоба) (рис. 2).

Из общего количества удовлетворенных жалоб основную долю занимают жалобы на резуль-

таты выездных и камеральных налоговых проверок. Это свидетельствует о том, что основные формы налогового контроля все еще нуждаются в совершенствовании по содержанию, процедуре проведения с целью повышения их качества и эффективности, в силу чего значимость проблемы налогового контроля в условиях рыночных отношений всегда остается высокой.

¹Ханафеев Ф.Ф. Аналитическое обеспечение управления налоговым потенциалом региона: теория и методология: монография. М., 2008. С. 115.

Поступила в редакцию 05.08.2011 г.