

Теория налогового контроля и ее обусловленность особенностями налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков

© 2010 А.С. Каратаев

кандидат экономических наук

Марийский государственный университет, г. Йошкар-Ола

© 2010 Г.Е. Каратаева

доктор экономических наук, доцент

Сургутский государственный университет

E-mail: center_audita@mail.ru

В статье определены место налогового потенциала экономического субъекта в системе налогового контроля, а также направления налогового контроля крупнейших налогоплательщиков.

Ключевые слова: налоговый контроль, налоговое администрирование, налоговый потенциал, крупнейший налогоплательщик.

Налоговый контроль - англ. *tax control* - контроль за правильностью уплаты налогов и сборов юридическими и физическими лицами. Налоговый контроль понимается как проверка соблюдения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах; выявление налоговых нарушений; обеспечение поступлений налоговых платежей в бюджет всех уровней¹.

Долгое время в законодательстве Российской Федерации отсутствовала дефиниция налогового контроля, что привело к возникновению множества различных подходов к пониманию этой ка-

тегории. Все подходы объединяет одна главная черта, присущая контролю как функции управления налоговыми отношениями, - обеспечение фискальной политики государства. Налоговый контроль является необходимым условием существования эффективной налоговой системы, которая характеризуется полнотой учета налогоплательщиков и объектов налогообложения, и снижением числа судебных разбирательств и жалоб на действия субъектов налогового контроля. В литературе можно встретить различные виды налогового контроля (см. таблицу). Современная ре-

Виды налогового контроля

Признак, лежащий в основе классификации	Виды налогового контроля
1. В зависимости от стадии проведения налогового контроля	Предварительный Текущий Последующий
2. В зависимости от объема контролируемой деятельности объекта налогового контроля (организаций или физических лиц)	Комплексный Тематический (специальный)
3. В зависимости от используемых методов и приемов проверки документов	Сплошной Выборочный
4. В зависимости от источников данных и места проведения мероприятий налогового контроля	Камеральный, основанный на изучении данных о проверяемом объекте, содержащихся в учетных документах Выездной по месту нахождения налогоплательщика с применением разнообразных методов контрольной деятельности
5. В зависимости от субъектов, осуществляющих контрольную деятельность, и характера полномочий	Осуществляемый налоговыми органами Осуществляемый таможенными органами
6. В зависимости от графика проведения контрольных мероприятий	Плановый Внеплановый - в установленных налоговым законодательством случаях
7. В зависимости от подведомственности и подчиненности налоговых органов, осуществляющих налоговый контроль	Осуществляемый налоговыми органами, в которых налогоплательщик состоит на учете Осуществляемый вышестоящими налоговыми органами в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку

дакция Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ п. 1 ст. 82) определяет налоговый контроль как деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах.

Налоговый контроль определяют как особый организационно-правовой механизм, который представляет собой систему взаимосвязанных элементов и посредством которого обеспечивается надлежащее поведение обязанных лиц по уплате налогов и сборов, а также исследование и установление оснований для осуществления принудительных налоговых изъятий и применения мер ответственности за совершение налоговых правонарушений².

Рассматривая налоговый контроль как направление финансового контроля, мы определяем его как деятельность субъектов государственной власти, направленную на создание совершенной системы налогообложения, позволяющей исключить нарушения налогового законодательства другими субъектами налоговых отношений. Тем самым налоговый контроль можно рассматривать как комплекс мероприятий по соблюдению налогового законодательства (правильности и своевременности исчисления и внесения налогов в бюджет соответствующего субъекта РФ).

Налоговый контроль может существовать только как система взаимосвязанных элементов, с использованием которых и должно формироваться определение понятия налогового контроля. Назовем составляющие этой системы:

- форма государственного управления;
- налогово-правовая норма;
- принципы налогового контроля;
- налоговые контрольные отношения;
- формы и методы налогового контроля;
- уполномоченные государственные органы, деятельность которых направлена на предупреждение и выявление нарушений налогового законодательства и привлечение к ответственности;
- форма обратной связи, посредством которой налоговый орган получает необходимую информацию о деятельности налогоплательщика.

Взаимосвязанные части указанной системы дают нам возможность рассматривать налоговый контроль как организационно-правовой механизм, используя который государство осуществляет правовое регулирование в сфере контрольных налоговых отношений с помощью налогово-правовых норм, создает систему уполномоченных органов, осуществляющих от имени государства деятельность по контролю за соблюдением налогового законодательства с использо-

ванием специальных форм и методов, создает условия для эффективного взаимодействия уполномоченных органов как между собой, так и с обязанными лицами.

Большинство исследователей рассматривают контроль как одну из стадий процесса управления (планирование, регулирование, контроль). В.В. Бурцев отмечает: "...под контролем в наиболее узком смысле следует понимать совокупность следующих действий:

1) определение фактического состояния или действия управляемого звена системы управления организацией (объекта контроля);

2) сравнение фактических данных с требованиями, с базой сравнения, принятой в организации, либо заданной извне, либо основанной на рациональности;

3) оценка отклонений, превышающих предельно допустимый уровень, на предмет степени их влияния на аспекты функционирования организации;

4) выявление причин данных отклонений³.

Е. А. Кочергин, также рассматривающий контроль как завершающую стадию управленческого процесса, считает, что "...взгляд на контроль как на завершающий этап управленческой деятельности, позволяющий сопоставить достигнутые результаты с запланированными, является прочно установившейся точкой зрения в научной литературе. Контроль сводится к сравнению фактических результатов с установленными показателями и к принятию в случае необходимости корректирующих мер"⁴. Эти выводы позволяют установить место налогового потенциала отдельного экономического субъекта в системе налогового контроля. Если определить налоговый потенциал как некий запланированный уровень налоговых поступлений, то можно говорить о том, что налоговый контроль призван сопоставить достигнутый уровень налоговых платежей (налоговую нагрузку) с этим запланированным уровнем (налоговым потенциалом). Данный тезис заложен нами в основу концепции предварительного контроля крупнейших налогоплательщиков, где отдельным этапом выделена оценка налогового потенциала как процесс определения эталонных показателей налоговых платежей.

Выясняя правовые границы понятия "налоговый контроль", О. О. Журавлева приходит к выводу, что налоговый контроль является частным по отношению к более общему понятию "контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах и представляет собой одну из его разновидностей, ограниченную по целям, объектам, субъектам, деятельность которых про-

веряется; субъектам, которые его осуществляют, источникам правового закрепления процедур его осуществления”⁵.

Налоговый контроль как функция налогового администрирования подчинен особенностям осуществления последнего в зависимости от объекта, а точнее, от категории налогоплательщиков. Объектом налогового контроля являются **налогоплательщики (их деятельность)**, а также **реализация налоговых отношений между государством и плательщиками налогов и сборов**. Налоговый контроль и иные виды контроля являются, по сути, государственными.

В мировой практике налогового администрирования принято выделять в отдельную категорию налогоплательщиков, генерирующих основные объемы налоговых поступлений в бюджетную систему государства. Крупнейшие налогоплательщики, обеспечивающие стабильность бюджетной системы страны, объективно выступают основными объектами налогового контроля.

В России термин “крупнейший налогоплательщик” является устоявшимся и широко используемым в деятельности государственных и, в первую очередь, налоговых органов.

В правоприменительной практике присутствует также термин “крупные плательщики”⁶. Функциональное назначение понятий совпадает - выделение категории плательщиков налогов и сборов в целях контроля, но при этом сферы их применения различаются. Первый из названных терминов относится к области налогового администрирования, тогда как второй - таможенного.

Со времени возникновения термина “крупнейший налогоплательщик”, которое можно отнести к первой половине 1990-х гг., какое-либо его правовое определение в законодательстве отсутствовало. Сам термин появился впервые в законодательстве уже в Налоговом кодексе РФ как одно из дополнений, включенных в указанный акт Федеральным законом от 9 июля 1999 г. □ 154-ФЗ.

В Налоговом кодексе Российской Федерации определение крупнейших налогоплательщиков отсутствует, а сам этот термин встречается лишь в нескольких статьях. Статья 83 (“Учет организаций и физических лиц”) закрепляет право Министерства финансов Российской Федерации определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков. Статья 80 (“Налоговая декларация”) обязывает налогоплательщиков, отнесенных в соответствии со ст. 83 Кодекса к категории крупнейших, представлять все налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков. Пункт 2 ст. 89 (“Вы-

ездная налоговая проверка”) указывает на то, что решение о проведении выездной налоговой проверки организации, отнесенной в порядке, предусмотренном ст. 83 настоящего Кодекса, к категории крупнейших налогоплательщиков, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика. Как мы видим, данные статьи не раскрывают понятия крупнейшего налогоплательщика и отсылают к подзаконным актам. Из этого можно сделать вывод, что определение особенностей налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков относится к компетенции Министерства финансов Российской Федерации. А вместе с тем закрепление особенностей правового статуса данного субъекта налогового права в Налоговом кодексе РФ представляется необходимым ввиду особой роли данной категории налогоплательщиков в формировании финансовой базы государства.

К категории крупнейших относятся налогоплательщики, которые соответствуют критериям, установленным в приказе от 16 мая 2007 г. □ ММ-3-06/308@. Создание специализированной системы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков началось в России с введения особых правил их постановки на учет в налоговых органах, что вызвало острую дискуссию в научных и практических кругах специалистов.

С. Г. Пепеляев в критической статье о правовом регулировании налоговой регистрации крупнейших налогоплательщиков отмечал многие несоответствия и противоречия действовавшего законодательства⁷.

Специалисты в области права продолжают дискуссии относительно норм налогового законодательства в части администрирования крупнейших налогоплательщиков. Анализ международного опыта в сфере налогового контроля, проверенного на практике отдельных стран, с уверенностью позволяет нам утверждать, что его применение позволит оказать положительное влияние на налоговую политику России.

Для каждого из направлений характерны свои формы и способы проведения налогового контроля. Выбор тех или иных способов зависит от конкретных задач, поставленных перед субъектом контроля, его функций и полномочий. На практике существует достаточно обширная классификация контрольных действий по видам, форме и способам.

В ходе проведенных исследований нами были определены основные направления, формы и способы реализации налогового контроля круп-

нейших налогоплательщиков. К основным направлениям налогового контроля крупнейших налогоплательщиков мы отнесли:

1) контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов;

2) контроль за реализацией материалов проверок и уплатой начисленных налогов, пеней и санкций.

Реализация форм налогового контроля крупнейших налогоплательщиков осуществляется через учет налогоплательщиков и их расчетов, налоговые проверки, разрешение налоговых споров.

Среди способов реализации налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов мы выделили: присвоение ИНН и КПП; получение информации об открытии и закрытии счетов в банках; получение информации о создании (ликвидации) обособленных подразделений; сверка расчетов; документальные проверки; выемка и истребование документов; получение объяснений налогоплательщиков; осмотр помещений и территорий; инвентаризация.

Среди способов осуществления налогового контроля за реализацией материалов проверок и уплатой начисленных налогов, пеней и санкций мы определили: рассмотрение материалов проверок и вынесение решений о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности; истребование доначисленных налогов, пеней и штрафов в досудебном порядке; взыскание доначисленных налогов, пеней, штрафов в судебном порядке.

Выявление причин неэффективного налогового контроля в Российской Федерации невозможно без глубокого осознания тех экономических условий, в которых происходит развитие налоговой системы.

Современное состояние крупнейшего бизнеса в России во многом определено особенностями его формирования в период приватизации. Анализ научных публикаций и практической деятельности налоговых органов Ханты-Мансийского автономного округа - Югры позволил выделить следующие проблемы налогового контроля, обус-

ловленные особенностями деятельности и налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков в российской практике:

- непрозрачность формальных отношений собственности, позволяющая обойти ряд законодательных ограничений и установить сложную систему имущественных взаимоотношений;

- передача функций управления предприятием специально созданному юридическому лицу, не обладающему значимыми активами, при одновременном прекращении выполнения функций управления материнской компанией;

- появление так называемых собственников-оппортунистов, использующих предприятия, попадающие под их контроль, исключительно в качестве источника "перелива" активов;

- стратегическое применение системы платежей в отношениях материнской и дочерней компаний;

- возникновение устойчивых контактов между юридически независимыми лицами, заменяющих внутрифирменные связи, что может означать создание квазифирмы с расширением фактических границ фирмы за пределы юридически зарегистрированного предприятия;

- появление натуральных расчетов.

¹ Большой энциклопедический экономико-юридический словарь. Казань, 2006. С. 450.

² Кустова М. В., Ногина О. А., Швелева Н. А. Налоговое право России. Общая часть. М., 2001. С. 255.

³ Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М., 2000. С. 57.

⁴ Кочергин Е. А. Контроль как функция управления. М., 1988. С. 26.

⁵ Журавлева О. О. К вопросу о соотношении понятий "налоговый контроль" и "контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах". Доступ из справ.-правовой системы "Консультант-Плюс".

⁶ О практике таможенного администрирования в отношении крупных плательщиков": приказ ГТК РФ от 26 марта 2001 г. □ 303. Временная технологическая схема работы таможенных органов с крупными плательщиками.

⁷ Пепеляев С. Г. Об учете крупнейших налогоплательщиков // Налог. вестн. 2005. □ 2.

Поступила в редакцию 10.07.2010 г.