
Р.Б. ЧАГАЕВ

АСПИРАНТ КАФЕДРЫ ПРАВОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
МОСКОВСКОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО ИНСТИТУТА МЕЖДУНАРОДНЫХ
ОТНОШЕНИЙ (УНИВЕРСИТЕТ) МИД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

Статья посвящена анализу сущности и формам налогового контроля в Российской Федерации и опыту зарубежных стран в этой сфере.

Ключевые слова: налог, налоговое администрирование, налоговый контроль, налоговая проверка, выездной и камеральный контроль.

R. CHAGAEV

APPLICANT, DEPARTMENT OF LEGAL SUPPORT FOR ADMINISTRATION WORK, INTERNATIONAL INSTITUTE
OF ADMINISTRATION, MGIMO (UNIVERSITY) UNDER THE MINISTRY FOR FOREIGN AFFAIRS OF RUSSIA

IMPROVING THE TAX CONTROL IN THE RUSSIAN FEDERATION AND FOREIGN EXPERIENCE

This article analyzes the nature and forms of tax control in the Russian Federation and the experience of foreign countries in this field.

Key words: tax, tax administration, tax control, tax audit, an exit and control desk.

К настоящему времени в Российской Федерации в целом закончено формирование основ современной налоговой системы государства с рыночной экономикой. Она базируется на общепринятых в современной мировой практике основных видах налогов с учетом специфики российской экономики. Преобразование налоговой системы России в последние годы осуществлялось в тесной связи с проведением бюджетной реформы и преобразованиями в области бюджетного федерализма.

Введенные в действие к настоящему времени основы российской налоговой системы были сформированы во многом с учетом лучшей мировой практики в области налоговой политики. Вместе с тем эффективность и результативность функционирования российской налоговой системы хотя и соответствует нынешнему уровню развития экономики, но все же далека от ожидаемой. Во многих случаях неэффективность налоговой системы связана с недостаточной эффективностью системы применения и администрирования законодательства о налогах и сборах. В связи с этим возрастает значение повышения эффективности деятельности органов налогового администрирования и контроля.

В новой редакции Налогового кодекса РФ, вступившей в силу с 1 января 2007 года, появилось легальное определение налогового контроля, под которым признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законода-

тельства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ¹.

В научной литературе налоговый контроль определяется как деятельность обладающих соответствующей компетенцией субъектов с использованием специальных форм и методов, нацеленную на создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков и налоговых агентов, при котором исключаются нарушения².

В соответствии со ст. 82 Налогового кодекса РФ формами осуществления налогового контроля являются налоговые проверки, получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов, проверка данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), иные формы налогового контроля, предусмотренные Налоговым кодексом РФ.

Виды налогового контроля могут быть классифицированы в зависимости от различных оснований: по времени проведения контрольных мероприятий (предварительный, текущий, последующий); в зависимости от места проведения (выездной и камеральный контроль).

В зависимости от объекта налогового контроля выделяют фактический и документальный контроль. Приведенный критерий классификации не является универсальным, поскольку зачастую налоговый контроль имеет смешанный характер. Так, при проведении выездных на-

логовых проверок торгово-транспортных предприятий проводится, как правило, как проверка документов налогоплательщика, так и инвентаризация товарных остатков, осмотр объектов налогообложения и т.д.

Как известно, органы налогового контроля являются основным несущим элементом всего механизма государственного управления в финансовой сфере.

В мировой практике существуют различные варианты организации налоговых органов и их подчинения. В одних странах они обладают самостоятельным статусом (Австралия, Китай, Япония), в других являются структурными подразделениями финансовых органов (Италия, Франция, Швейцария, США) или подчинены уполномоченному органу, ведающим государственными доходами (Казахстан). В отдельных государствах существует разделение налоговых администраций по линиям прямых и косвенных налогов, например, в Таиланде наряду с Налоговым департаментом существует Департамент акцизов. Возможно разделение полномочий по взиманию налогов между налоговыми администрациями различных уровней. В Канаде Министерство доходов Квебека взимает на территории провинции наряду с провинциальными налогами также и федеральные налоги, при том что на остальной территории страны налоги взимаются Канадским агентством таможен и сборов. В некоторых странах, например в Австрии, собственно налоговые органы отсутствуют, поэтому взимание налогов осуществляется финансовыми дирекциями и службами, которые являются структурными подразделениями Министерства финансов.

Структуры налоговых администраций в большинстве своем включают подразделения, на которые возлагается: учет налогоплательщиков, контроль за своевременностью и полнотой уплаты налогов, взыскание задолженности по налогам, информирование о налоговом законодательстве и консультирование относительно его применения, рассмотрение споров, возникающих в связи с налогообложением, кадровое, финансовое, информационное обеспечение. Так, Главное государственное налоговое управление Китая имеет в своей структуре ряд департаментов и управлений. В частности, существует Департамент взимания и управления налогами, Департамент финансового управления, Департамент контроля, Главное управление, Управление налоговой политики и налогового законодательства, Управление планирования и статистики, Управление налогов с оборота, Управление налогов на прибыль (доходы), Управление местных налогов, Управление сельскохозяйственных налогов, Управление между-

народного налогообложения, Управление налогообложения экспорта и импорта, Управление налоговых расследований, Управление кадров. В свою очередь, каждое из основных подразделений включает несколько отделов. Например, в состав Департамента взимания и управления налогами входят: отдел налоговой пропаганды, отдел оформления и ведения счетов-фактур и маркетинговый отдел. Управление налоговой политики и налогового законодательства включает: общий отдел, отдел налоговой реформы, законотворческий и апелляционный отделы. Кроме того, к системе налогового администрирования относятся Институт научных исследований в области налогов, Центр подготовки налоговых работников, Центр управления налоговыми агентами, Налоговый колледж³.

При этом в мировой практике осуществления налогового контроля, можно выделить три этапа развития.

Каждый последующий этап отличался от предыдущего прежде всего дальнейшим совершенствованием налоговых механизмов и повышением значения налогов как источников государственных доходов, а также развитием системы органов государственного управления и налогового контроля как их составляющей части.

На первом этапе характерна раздробленность всех элементов осуществления налогового контроля в результате недостаточного развития государственного устройства и, соответственно, механизма государственного управления. Налоговый и финансовый контроль осуществляется без какого-либо системного подхода, выделения четкого механизма его регулирования.

На первом этапе (период ранних государств) возникает установление первых, достаточно примитивных и преимущественно натуральных, налогов, а также бессистемное их взимание без использования специального податного аппарата. Фактически внутри государства отсутствует специализированный орган ответственный на постоянной основе за пополнение казны государства. Впрочем, это объясняется и отсутствием аппарата государственного управления вообще. Во многом это напрямую связано с тем фактом, что казна государства на данном этапе практически неразрывно связана с личным достоянием монарха (соверена), который данное государство возглавляет. Это, в первую очередь, связано с самим механизмом осуществления государственной власти, который в тот период находился еще на этапе своего зарождения и становления, и не мог в полной мере выполнять те задачи, которые на него возлагаются и ожидаются от него сегодня. Однако уже в то время было выявлено, что во многих аспектах жизни,

эффективность государства, его роль и значимость в своей исторической эпохе во многом определяются существующей в нем системой государственного управления, ее силой и эффективностью.

На втором этапе, по мере развития и укрепления государственного аппарата, происходит централизация и усиление осуществления налогового контроля. Начинают создаваться специализированные органы государственного аппарата, государство начинает рассматривать ведение налогового контроля как один из способов обеспечения своей финансовой и политической независимости, укрепления государственного устройства и пресечения сепаратистских настроений отдельных территорий.

Второй этап в развитии налогообложения характеризуется повышением роли налогов в доходах государства и относительной стройностью системы их взимания. Именно на этот период приходится формирование первых в мире современных налоговых систем. Не случайно в свое время известным русским налоговедом Н. И. Тургеневым отмечалось, что "все системы налогов, существующие теперь в различных европейских государствах, имеют свое начало в средних веках".

На третьем этапе развития налогового контроля выявлен переход к децентрализации системы органов его осуществляющих в случае, если государство имеет федеративную систему государственного устройства и управления. Для данного этапа характерно наделение региональных и местных властей органами, позволяющими самостоятельно контролировать сбор региональных и местных налогов, подлежащих зачислению в бюджет субъекта или региона. Указанный аспект позволяет региональным и местным властям осуществлять формирование доходной части бюджета самостоятельно, без привлечения поддержки со стороны центральной власти⁴.

Начинают складываться механизмы контроля за сведениями, предоставляемыми для целей расчета и уплаты налога. Например, в XII в. в германских городах с целью налогообложения на горожан возлагалась обязанность сообщать под присягой о стоимости принадлежащего им имущества. Для того, чтобы размер имущества не занижался, властям было предоставлено право его первоочередного выкупа по объявленной цене.

Указанный этап берет свое начало в XIX в. Его отличает упорядочение и усовершенствование механизмов налогообложения на основе полученного исторического опыта и проведенных научных изысканий в области финансов и права. Именно в этот период в различных стра-

нах мира проводилось целенаправленное и постепенное реформирование налоговых систем и налоговых органов как элемента государственного финансового контроля

Наиболее показательным на данном этапе становится дальнейшее развитие института подоходного налогообложения и его роли как элемента социального регулирования. Причем на новых принципах, связанных с дифференцированным подходом к определению размера налога не на основе происхождения или социального положения плательщика, а на основе его реального дохода.

В современной России налоговые органы – это система государственных органов, осуществляющих контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Точкой отсчета их появления в современной России можно считать 1990г, когда было принято постановление Совета Министров СССР от 24 января 1990 г. № 76 "О Государственной налоговой службе РСФСР". Правовое положение данной структуры закреплялось Законом СССР от 21 мая 1990 г. "О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций". Основной, регламентирующий правовой статус Госналогслужбы, стал закон №943-1 "О государственной налоговой службе РСФСР", который был принят 21 марта 1991 года. Указом Президента РФ от 31 декабря 1991 года №340 "О государственной налоговой службе РФ" органы налоговой службы были выделены из Министерства финансов РФ и преобразованы в систему центральных органов государственного управления с подчинением Президенту и Правительству РФ.

Подробный анализ указанных документов позволяет сделать вывод, что примерно в это время государство фактически выделяет для себя контроль за уплатой налогов в отдельную разновидность государственного финансового контроля.

В марте 1992 года создается Главное управление налоговых расследований в качестве специального подразделения при налоговой службе, это подразделение решало задачи по предупреждению, выявлению и пресечению нарушений налогового законодательства, а также обеспечению безопасности деятельности самой службы и ее сотрудников. Именно это подразделение впоследствии в июне 1993 года было преобразовано в федеральные органы налоговой полиции⁵.

В 2003 - 2005 гг. налоговые органы, являясь изначально федеральными органами исполнительной власти, осуществляющими функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, совместили в себе

функции нескольких контролирующих органов.

В настоящее время согласно п. 5.1 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. (в ред. от 14 декабря 2006 г.) N 506, налоговые органы осуществляют достаточно широкий круг полномочий в виде контроля и надзора за:

представлением деклараций об объемах производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции, спиртосодержащей непищевой продукции с содержанием этилового спирта более 40% объема готовой продукции и об объемах использования этилового спирта для производства алкогольной и спиртосодержащей продукции;

- фактическими объемами производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;

- осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями;

- соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения;

- полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей;

- проведением лотерей, в том числе за целевым использованием выручки от проведения лотерей, а также производят государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств; государственный контроль за процессом денатурации (введения денатурирующих веществ) этилового спирта и спиртосодержащей непищевой продукции и содержанием в них денатурирующих веществ; лицензирование в соответствии с законодательством Российской Федерации деятельности в области производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, а также лицензирование других видов деятельности, отнесенных к компетенции ФНС России; выдачу федеральных специальных марок для маркировки алкогольной продукции и специальных марок для маркировки табака и табачных изделий, производимых на территории Российской Федерации⁶.

В период с 1999 года по настоящее время произошло кардинальное изменение законодательной базы, регулирующий права и полномочия налоговых органов.

Права и обязанности налоговых органов стали рассматриваться в системной связи с правами и обязанностями налогоплательщиков. Права налогоплательщиков обеспечиваются соответ-

ствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов.

Предоставляемые права могут реализовываться лишь в пределах функций налогового органа и в соответствии с установленными ему задачами. Для выполнения своих обязанностей налоговые органы наделены соответствующими правами. Права налогового органа - это права различных должностных лиц этого органа.

Для реализации задач, возложенных на налоговые органы, они наделены полномочиями, которые условно можно подразделить на группы, исходя из их функций: учет налогоплательщиков; исчисление налогов; контроль за соблюдением налогового законодательства и привлечение к ответственности.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ, налоговые органы вправе требовать от налогоплательщика, плательщиков сборов, налоговых агентов, представителей налогоплательщиков и иных обязанных лиц следующую информацию: документы, по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов; пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

В настоящий момент под учетом налогоплательщиков следует понимать не только присвоение ИНН и КПП, но и саму процедуру государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

В Российской Федерации определился следующий подход к формированию службы налогового контроля как единой структуры на уровне всего государства. То есть, несмотря на трехуровневую систему налогообложения, имеющую место в нашей стране в современный период, налоговый контроль на каждом уровне осуществляется органами, входящими в единую централизованную структуру налоговых органов. Также на федеральном уровне закреплены все основополагающие требования к осуществлению налогового контроля, права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов. Однако система построения органов налогового контроля, а также порядок осуществления ими своих контрольных функций, может базироваться и на несколько ином подходе, нашедшем распространение в ряде зарубежных государств, а именно - децентрализации и разделения органов налогового контроля на три уровня в зависимости от того, какие виды налогов они контролируют.

Ключевым моментом реформирования органов налогового контроля на современном этапе стало преобразование министерства в федеральную налоговую службу, входящую в

состав Министерства Финансов РФ, произведенное в соответствии с Указом Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 "О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти". Фактически с данного нормативного документа следует рассматривать современный этап функционирования Российских органов налогового контроля, ставшим теперь лишь вспомогательным инструментом основного государственного контролера финансовой деятельности – Министерства Финансов.

Одной из наиболее существенных мер последнего времени, реализация которой, как предполагается, приведет к решению многих проблем в области администрирования налогов и сборов в России, является принятие в 2006 году комплекса изменений и дополнений в налоговое законодательство, направленного на совершенствование налогового администрирования, – Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования».

Внесенные в Кодекс изменения направлены на урегулирование наиболее конфликтных сторон взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, истребования документов у налогоплательщика в ходе налоговых проверок, взыскания недоимки. До настоящего времени многие из этих вопросов решались исключительно в судебном порядке, но благодаря внесенным изменениям в налоговое законодательство их разрешение становится возможным непосредственно на основе норм Налогового кодекса. Значительное место занимают изменения, связанные не только со сроками совершения налоговым органом тех или иных действий, но и содержанием принимаемых им решений, затрагивающих права налогоплательщика.

В целом нормы, вступающие в силу поэтапно, начиная с 1 января 2007 года, направлены на обеспечение оптимального баланса прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов. Например, вновь введенные в законодательство нормы, посвященные регулированию процедур налоговых проверок, с одной стороны, ограничивают сроки проведения выездных налоговых проверок, а с другой стороны, жестко регламентируют возможность, основания и сроки приостановления проверки.

Согласно изменениям, внесенным в законодательство, требование о представлении пояснений в ходе камеральной налоговой проверки

может быть направлено налогоплательщику только при выявлении налоговым органом ошибок либо несоответствий между уже имеющимися в его распоряжении сведениями. При получении указанного сообщения налогоплательщик в течение пяти дней должен либо представить уточненную декларацию (расчет), либо пояснить причины возникновения противоречий, либо обосновать отсутствие таковых, подтвердив соответствующими документами достоверность данных, указанных в первоначально представленной декларации (расчете).

Изменениями в налоговое законодательство установлены ограничения на истребование налоговыми органами первичных документов при проведении камеральных проверок. Однако право налоговых органов на истребование первичных документов в ряде случаев сохраняется, несмотря на введенные ограничения. Например, истребование первичных документов возможно в случаях, когда налогоплательщик заявляет о применении налоговых льгот, предъявляет требования о возмещении налога на добавленную стоимость, представляет декларацию (расчеты) по налогам, связанным с использованием природных ресурсов.

При этом срок представления истребуемых документов в налоговые органы увеличивается с 5 до 10 дней, а исчисление срока начинается со дня вручения требования.

Нововведения в налоговое законодательство закрепляют общий для камеральной и выездной проверок порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов проверки. Так, при обнаружении фактов, свидетельствующих о налоговых правонарушениях, устанавливается обязанность составления налоговыми органами соответствующего акта (в том числе при проведении камеральной проверки).

Согласно принятым поправкам несоблюдение прав налогоплательщика на защиту, т.е. установление факта нарушения существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, является достаточным основанием для отмены вынесенного решения. Таким образом, например, необеспечение возможности участия налогоплательщика в рассмотрении материалов проверки или необеспечение налогоплательщику возможности представить объяснения по ее результатам может повлечь за собой отмену принятого решения.

Решение, вынесенное по результатам рассмотрения материалов проверки, вступает в силу по истечении десяти дней со дня его вручения лицу, в отношении которого оно было вынесено. Если на решение налогоплательщиком подана апелляционная жалоба, оно вступит в силу со дня принятия решения вышестоящего нало-

гового органа. При этом налоговый орган вправе принять обеспечительные меры, которые направлены на исполнение решения, вынесенного по результатам рассмотрения материалов проверки.

С 1 января 2007 года налоговый орган должен направить требование об уплате налога в течение трех месяцев со дня выявления недоимки, а если недоимка обнаружена по результатам проверки, – то в течение 10 дней с даты вступления в силу решения по проверке. Срок исполнения требования – 10 дней с даты его получения.

В течение двух месяцев после истечения вышеуказанного срока налоговая инспекция может принять решение о взыскании налога. В течение одного года (при условии принятия решения о взыскании) может быть принято решение о взыскании налога за счет имущества. В случае пропуска срока принятия решения о взыскании налога за счет денежных средств налоговый орган вправе в течение 6 месяцев после истечения срока исполнения требования обратиться в суд с иском о взыскании задолженности. Пропущенный по уважительной причине срок обращения в суд может быть восстановлен судом.

Начиная с 2009 г. обжалование решений налоговых органов о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения

в судебном порядке возможно только после административного обжалования этого решения в вышестоящий налоговый орган. Мировой опыт показывает, что при эффективном функционировании досудебных процедур до разбирательства дела в суде доходит незначительное количество споров между налоговыми органами и налогоплательщиками. Предусмотренный переходный период позволит подготовиться к введению обязательного досудебного порядка рассмотрения споров. При этом необходимо отметить, что достижение необходимой степени эффективности функционирования досудебных процедур рассмотрения споров является постепенным процессом, основывающимся не только на совершенствовании законодательства, но и на изменении культуры и идеологии отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Повышение эффективности налогового администрирования, начатое с внесения изменений в законодательство в 2006 году, в среднесрочной перспективе влечет внедрение новых принципов работы налоговой службы и требует проведения организационных преобразований в системе налоговых органов. Именно этой работой предстоит заниматься налоговым органам в ближайшие годы.

¹ Налоговый кодекс РФ. Часть 1. Ст. 82 п.1.

² См.: Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М., 2001. С. 26.

³ Корнева Е.А., Ткачев В.Н. Правовое регулирование полномочий налоговых органов: комментарий законодательства для налогового инспектора и налогоплательщика. Учебное пособие. М., 2007.

⁴ См.: Умрихин А.В. Использование зарубежного опыта в формировании и развитии органов налогового контроля Российской Федерации. Автореферат дисс. М., 2006.

⁵ См.: Там же.

⁶ СЗ РФ. 2004. N 40. Ст. 3961; 2005. N 8. Ст. 654; N 23. Ст. 2270; N 42. Ст. 4277; N 48. Ст. 5042; 2006. N 23. Ст. 2510; N 24. Ст. 2602; N 33. Ст. 3638; N 53 (ч. 3). Ст. 5587.