

Ирина МАНОХИНА

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИИ

Проанализированы проблемы налогового контроля как элемента финансового контроля государства, приведены основные принципы защиты юридических лиц, рассмотрен вопрос презумпции добросовестности налогоплательщика.

Одной из важнейших сфер управленческой деятельности является контроль за состоянием экономики, развитием социально-экономических процессов. Важной составляющей системы контроля выступает финансовый контроль, значение которого можно коротко сформулировать как содействие успешной реализации финансовой политики государства, обеспечение процессов формирования и эффективного использования финансовых ресурсов во всех сферах народного хозяйства. В значительной части современных источни-

ков финансовый контроль определяется как совокупность действий и операций по проверке финансовых и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управления с применением специфических форм и методов его организации. В развитых западных государствах система финансового контроля в целом однотипна и состоит из целого ряда контрольных органов (рис. 1).

Как видно из рис. 1, сферой финансового контроля являются практически все операции, совершаемые с использовани-



Рис. 1. Элементы системы финансового контроля в развитых странах

ем денег. Тем самым общество делегирует государству полномочия и компетенции управления финансовыми потоками, в том числе и в сфере обеспечения необходимых государственных доходов, то есть обеспечения доходной части бюджета.

Известно, что доходы бюджетов образуются за счет:

- налоговых доходов;
- неналоговых доходов;
- безвозмездных перечислений от физических и юридических лиц, международных организаций, зарубежных правительств, безвозмездных перечислений по взаимным расчетам;
- доходов от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности.

Доля налоговых доходов составляет порядка 90% в структуре источников формирования консолидированных бюджетов многих стран, в том числе и России.

Контроль за поступлением налогов, сборов и иных обязательных платежей осуществляют налоговые ведомства. Поэтому вопросы налогового контроля имеют огромное значение в управлении государством. Некоторые из них будут рассмотрены ниже.

В нашей стране до 1990-х гг. разработкой методов и форм налогового контроля занималась преимущественно экономическая наука. В это время была создана теоретическая база и основы классификации различных форм и методов осуществления контроля. Известно, что контроль за осуществлением хозяйственной деятельности предприятий тогда осуществлялся в рамках установленных ведомств и подразделений. Подконтрольный хозяйствующий субъект действовал в пределах установленных плановых заданий и не имел самостоятельности при осуществлении экономической деятельности.

Сегодня, в условиях полной экономической самостоятельности хозяйствующих субъектов, методы и формы осуществления контрольной деятельности в области налогообложения значительно трансформировались, приобрели юридическую значимость. Так, при осуществлении налогового контроля сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике должны осуществляться в четком соответствии с положениями Конституции Российской Федерации (РФ), Налогового кодекса РФ, Федеральных законов РФ, а также с принципом сохранности информации, составляющей профессиональную тайну аудиторов, адвокатов и иных лиц.

По оценкам специалистов в настоящее время налоговая реформа в России вышла на завершающий этап. Сначала определяли величину налоговых ставок, учитывая интересы бизнеса и государства. Вторым этапом стало устранение пробелов в налоговом законодательстве, благодаря которым компании могли легально минимизировать налоговые платежи, значительно сокращая при этом доходы бюджетов различных уровней. На сегодняшнем этапе перед фискальной службой стоит задача – повышение собираемости налогов и, прежде всего, снижение задолженности [8]. То есть реформы направлены сегодня на усиление налогового администрирования.

По данным Росстата после начала третьего этапа реформирования налоговой системы прослеживается заметное снижение задолженности (более чем на 26% за два последних года в абсолютном выражении). Снижение задолженности происходит на фоне снижения поступлений (около 10% за два года) [5; 6; 10]. Это можно объяснить явлениями мирового финансового кризиса, которые привели к снижению основных финансовых показателей деятельности

хозяйствующих субъектов и, следовательно, исчисленных и уплаченных налоговых платежей.

При этом в последнее время отмечается положительная динамика по налоговым поступлениям. Так, по оперативным данным Федеральной налоговой службы (ФНС), в консолидированный бюджет Российской Федерации за первые восемь месяцев 2010 г. поступило налогов, сборов и иных обязательных платежей, администрируемых ФНС России, на 23,3% больше, чем за соответствующий период прошлого года [3].

Динамика налоговых поступлений и задолженности в консолидированный бюджет по данным Росстата приведена в табл. 1.

Для осуществления налогового контроля налоговые органы, таможенные органы, правоохранительные органы и органы государственных внебюджетных фондов информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушении законодательства о налогах и сборах, о налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также другой необходимой информацией.

Деятельность указанных уполномоченных органов, в особенности налоговых, в соответствии с Налоговым кодексом РФ вводится в рамки правовой процессуаль-

ной формы [2]. В законодательстве сделана попытка регламентировать инструментарий и формы налогового контроля, определить понятие и содержание налоговых проверок, их специфику и особенности применительно к различным задачам и объектам налогового контроля. И при этом все действия налоговых органов должны осуществляться в рамках правовых норм.

Однако в современном российском законодательстве зачастую просто нет четкого определения того или иного понятия. В связи с этим хозяйствующим субъектам, осуществляющим экономическую деятельность в РФ приходится постоянно сталкиваться с необходимостью защиты своих прав и соблюдения законных интересов. Часто конфликтные ситуации связаны с налоговыми отношениями и возникают ситуации, когда противопоставить обвинениям можно только презумпцию добросовестности.

Вопросы презумпции добросовестности достаточно широко обсуждаются в бизнес-сообществе, регулярно появляются разъяснения Минфина России по этому вопросу.

В соответствии с Федеральным законом от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ "О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля" презумпция добросо-

Таблица 1

Динамика поступлений и задолженности по налогам, сборам и иным обязательным платежам в консолидированный бюджет России, млрд. руб.

Показатели	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.
Валовой внутренний продукт	17048,0	21625,0	26903,0	33258,0	41445,0	39064,0
Поступление по налоговым и иным платежам	3299,6	4627,2	5432,4	6955,2	6292,7	6288,3
то же в % к ВВП	19,4	21,4	20,2	20,9	15,2	16,1
Задолженность по налоговым и иным платежам	522,4	892	754,2	757,4	574,9	559,1
то же в % к ВВП	3,1	4,1	2,8	2,3	1,4	1,4

* Составлено автором по: [5; 6; 10].

вестности относится к основным принципам защиты прав юридических лиц, индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора), муниципального контроля. Однако в соответствии с п. 3 ст. 1 этого закона такие нормы не применяются в отношении некоторых видов контроля, в том числе и налогового [9].

Обратимся к положениям Налогового кодекса РФ. Этот документ не содержит прямого определения презумпции добросовестности. Этому понятию соответствуют нормы п. 6 ст. 108 [2]: "...лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы". Данная формулировка закона не предполагает проведения каких-либо дополнительных мероприятий со стороны налогоплательщика по доказыванию своей невиновности.

Однако на практике зачастую всё обстоит совершенно не так. Налогоплательщики обязаны самостоятельно оценивать риски в соответствии с Критериями Приказа ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ [4]. Этот документ вменяет в обязанность налогоплательщику проявлять осторожность и осмотрительность при выборе контрагента, определенные Налоговым кодексом, в результате чего судебное решение зачастую выносится именно при доказывании этих фактов путем сбора и предоставления в налоговые органы дополнительной информации и документов. Рассмотрим применение данных норм на конкретных примерах (рис. 2–3).

Таким образом, для доказательства невиновности налогоплательщику пришлось дополнительно собирать информацию о контрагенте и предоставлять её в налоговый орган, то есть изначально он не мог воспользоваться презумпцией добросовестности.

Другое судебное Постановление является подтверждением того, что "презумпция добросовестности" предполагает сбор налогоплательщиком доказательств ещё на этапе заключения сделок.

Таким образом, судебная практика доказывает, что "презумпция добросовестности" тесно взаимосвязана с "предусмотрительностью" и "осторожностью". При этом доказательства чаще всего вынуждены собирать налогоплательщики ещё на этапе подготовки к сделке.

Вместе с тем во многих судебных решениях указано, что исполнительные органы не могут истолковывать понятие "добросовестные налогоплательщики" как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности. Налогоплательщик не может и не должен нести ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджеты всех уровней. Это обстоятельство доказывалось, например, в Постановлении ФАС Московского округа от 2 октября 2007 г. № КА-40/994007 по делу № А40-5170/07-129-39 [11, 19].

Кроме того, в соответствии с п. 3 ст. 189 Арбитражного процессуального кодекса РФ обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, законности оспариваемых решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц возлагается на органы и лиц, которые приняли оспарива-

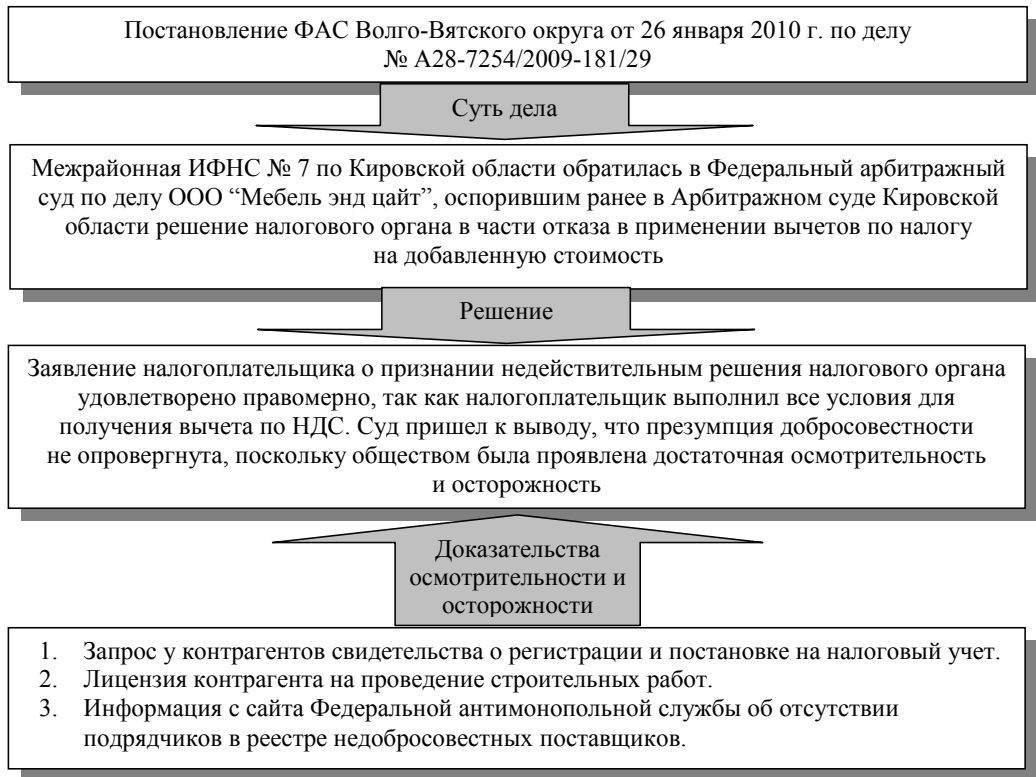


Рис. 2. Пример 1 по доказательству налогоплательщиком должной осмотрительности и осторожности

мый акт, решение, совершили оспариваемые действия [1].

Суды регулярно указывают на то, что лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Эта обязанность возложена на налоговые органы. При этом нормы законодательства указывают на то, что лицо считается невиновным пока его вина не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда [11, 20]. Однако доказывать свою позицию налогоплательщик вынужден ещё на этапе вынесения решения. До решения суда рассмотрение материалов проверки должно пройти в налоговом органе. В соответствии с положени-

ями Налогового кодекса налогоплательщик имеет право на участие в рассмотрении материалов [2]. Именно в это время налогоплательщик вправе предоставить свои возражения по акту проверки.

Как показывает практика, налогоплательщики редко полностью соглашаются с мнением налоговых органов. В этом случае они имеют право обжаловать вынесенное решение. Процедура обжалования предполагает, что обжалование в судебном порядке возможно только после прохождения этой процедуры в вышестоящем налоговом органе. В ст. 140 Налогового кодекса указано, что он имеет право [2]:

- оставить жалобу без удовлетворения;
- отменить акт налогового органа;



Рис. 3. Пример 2 по доказательству налогоплательщиком должной осмотрительности и осторожности

– отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;

– изменить решение или вынести новое.

Руководствуясь имеющимся судебным опытом, можно сказать, что процедура обжалования в вышестоящем органе носит весьма формальный характер. Зачастую единственным аргументом налогоплательщика опять же является “презумпция добросовестности”, проблемы применения которой изложены выше. И несмотря на то, что государственная защита прав и свобод человека и гражданина закреплена Конституцией, права налогоплательщика при

обжаловании в вышестоящем налоговом органе учтены весьма слабо и однобоко.

Таким образом, правоприменительным органам необходимо принять меры по устранению противоречий между государством и налогоплательщиком. Совершенствование вопросов организации налогового контроля должно проводиться комплексно, с учетом законодательно-нормативных и организационных аспектов.

Литература

1. *Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ (с последующими изменениями и дополнениями).* – Режим доступа: <http://www.roskodeks.ru/codecs/arbitrag.html>

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть 1) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с последующими изменениями и дополнениями). – Режим доступа: <http://www.nalkodeks.ru/>

3. Поступление администрируемых Федеральной налоговой службой России доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации (январь-август 2010 г.). – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/index.php?topic=budget>

4. Приказ Федеральной налоговой службы России “Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок” от 30.05.2007г. № ММ-3-06/333@ (с последующими изменениями и дополнениями). – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=105140;fld=134;dst=4294967295;from=55729-0#F7779CD1EC3343E244D67623D47857A5>

5. Российский статистический ежегодник 2008: Статистический сборник. – М.: Росстат, 2009. – 795 с.

6. Россия в цифрах 2009: Краткий статистический сборник. – М.: Росстат, 2010. – 558 с.

7. Турчина О.В. Проблемы повышения эффективности налогового контроля России // *Налоги*. – 2010. – № 4. – С. 3–6

8. Федеральный закон РФ “О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса РФ и в отдельные законодательные акты РФ в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования” от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ // *Собрание законодательства РФ*. – 2006. – № 31 (ч. 1). – Ст. 3436.

9. Федеральный закон РФ “О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля” от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ (с последующими дополнениями и изменениями). – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=83079#5692067037BAE623A2DA1E18B01269B5>

10. Финансы России 2009: Статистический сборник. – М.: Росстат, 2010. – 453 с.

11. Химичев А. Проблемы презумпции добросовестности в налоговом контроле // *Практическая бухгалтерия*. – 2010. – № 5. – С. 17–21.