**Содержание**

Введение

1. Понятие налоговых проверок и их виды

1.1 Налоговые проверки: виды, методы и их классификация

1.2 Камеральная проверка, ее цели и задачи

1.3 Выездная налоговая проверка, ее назначение и задачи

2. Методы и программы налоговых проверок

2.1 Методы налоговых проверок

2.2 Программы проведения документальных проверок

### 3. Совершенствование порядка проведения налоговых проверок

### 3.1 Совершенствование камеральных проверок - фактор повышения эффективности выездных налоговых проверок

Заключение

Список используемой литературы

**Введение**

Одной из форм налогового контроля являются налоговые проверки. В настоящее время они являются одной из самых популярных и вместе с тем эффективных мер, применяемых налоговыми органами в борьбе с недобросовестными налогоплательщиками. Целью налогового контроля в идеале должна стать неотвратимость привлечения к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство. Уверенность налогоплательщиков в том, что уклонение от налогообложения будет обнаружено, приводит в странах со сложившимися налоговыми традициями к добровольному выполнению гражданами обязанностей, возложенных на них законодательством.

Однако эффективность налогового контроля не означает его целостности. Ведь чем большее число налогоплательщиков проверяется, тем более поверхностны такие проверки.

Чтобы этого не происходило, главным стратегическим направлением в контрольной работе налоговых органов Российской Федерации в настоящее время определено усиление роли и значимости налоговых проверок. Налоговые проверки обладают рядом существенных достоинств, которые заключаются в наборе определенных полномочий проверяющих органов.

Наибольшее количество конфликтов между налогоплательщиками и налоговыми органами возникает при проведении налоговых проверок. Зачастую причиной возникновения конфликтов является плохая информированность налогоплательщиков о содержании и процедуре налоговых проверок. Функции налогового контроля, в том числе посредством проведения налоговых проверок, а также ведение производства по делам о налоговых правонарушениях относятся к компетенции налоговых органов.

При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в 10-дневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения.

Налоговые органы имеют право проводить камеральные и выездные налоговые проверки. Кроме того, в НК РФ содержатся понятия "встречная", "повторная", "дополнительная" проверка.

Кодекс вводит своего рода "ограничение" на проведение проверок. Так, в соответствии со ст. 87 НК РФ налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, предшествующих году проведения проверки. Указанный календарный срок обусловлен трехгодичным сроком давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Выездная налоговая проверка наиболее "тяжело переносится" налогоплательщиком, т.к. связана с необходимостью присутствия сотрудников налоговых органов на проверяемом предприятии и истребованием первичной документации налогоплательщика, что, в свою очередь, может серьезно повлиять на текущую работу предприятия.

Актуальность темы обусловлена тем, что налоговые проверки остаются существенным источником пополнения бюджета и они предназначены для выявления теневой экономики и выявления налоговых правонарушений.

Целью работы является рассмотрение проблем, возникающих в ходе налоговых проверок. Поиск путей совершенствования механизма проведения налоговых проверок, иных мер, направленных на повышение эффективности налогового контроля и защиту прав налогоплательщика.

Задачи дипломной работы:

– рассмотреть налоговые проверки и их классификацию;

– описать методы и программы проведения документальных налоговых проверок;

– предложить пути совершенствования камеральных налоговых проверок;

- предложить повышение эффективности выездных налоговых проверок.

Объект исследования дипломной работы – налоговые проверки.

Предмет исследования дипломной работы - налоговые проверки осуществляемые МИФНС №9 по Волгоградской области.

Структура дипломной работы подчинена логике исследования и содержит введение, три главы, заключение, список используемой литературы и приложения. В первой главе рассмотрены теоретические и нормативные понятия, охарактеризован объект исследования - налоговые проверки.

Во второй главе рассмотрены методы и программы документальных проверок.

В третьей главе рассмотрены пути совершенствования камеральных налоговых проверок и фактор повышение эффективности выездных налоговых проверок.

В заключении делаются выводы по итогам дипломной работы.

Список используемой литературы включает нормативно - правовые акты, монографии и учебные издания.

**1. Понятие налоговых проверок и их виды**

**1.1 Налоговые проверки: виды, методы и их классификация**

Налоговые проверки являются главной и наиболее эффективной формой осуществления налогового контроля.

Налоговая проверка - это процессуальное действие налогового органа по контролю за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты (перечисления) налогов (сборов). Она осуществляется путем сопоставления фактических данных, полученных в результате налогового контроля, с данными налоговых деклараций, представленных в налоговые органы.

В соответствии со ст. 31 НК РФ право на проведение налоговых проверок предоставлено налоговым органам.

Объем правомочий налоговых органов и существующих ограничений на проведение тех или иных процессуальных действий (доступ на территорию или в помещение, осмотр, истребование документов, выемка (изъятие) документов и предметов, инвентаризация, экспертиза и др.) напрямую зависит от вида проводимой проверки.

Необходимо рассмотреть, какие же проверки могут проводить налоговые органы. Проверки, проводимые налоговыми органами, можно классифицировать по различным основаниям.

Классификация налоговых проверок (Приложение 1):

В зависимости от объема проверяемой документации и места проведения налоговой проверки они делятся на:

- камеральные;

- выездные;

По объему проверяемых вопросов налоговые проверки делятся на:

- комплексные;

- тематические;

- целевые;

По способу организации налоговые проверки делятся на:

- плановые;

- внезапные;

HК РФ предусматривает также возможность проведения:

- контрольных;

- повторных проверок;

По объему проверяемых документов проверки делятся на:

- сплошные;

- выборочные.

1) В зависимости от объема проверяемой документации и места проведения налоговой проверки они делятся на камеральные и выездные.

Камеральная проверка - это проверка представленных налогоплательщиком налоговых деклараций и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, а также проверка других имеющихся у налогового органа документов о деятельности налогоплательщика, проводимая по месту нахождения налогового органа.

Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

Выездная налоговая проверка - комплекс действий по проверке первичных учетных и иных бухгалтерских документов налогоплательщика, регистров бухгалтерского учета, бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций, хозяйственных и иных договоров, актов о выполнении договорных обязательств, внутренних приказов, распоряжений, протоколов, любых других документов; по осмотру (обследованию) различных предметов, любых используемых налогоплательщиком для извлечения доходов либо связанных с содержанием объектов налогообложения производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий; по проведению инвентаризации принадлежащего налогоплательщику имущества; а также других действий налоговых органов (их должностных лиц), осуществляемых по месту нахождения налогоплательщика (месту его деятельности, месту расположения объекта налогообложения) и в иных местах вне места нахождения налогового органа.

Основанием для проведения выездной налоговой проверки является решение руководителя (заместителя руководителя налогового органа), принимаемое при получении информации или предположения о нарушении налогоплательщиком законодательства.

Ранее проверки, проводимые с выходом к налогоплательщику, назывались документальными. Существует распространенное мнение, что выездная налоговая проверка и документальная проверки это одно и то же. Так, выездная налоговая проверка - это проверка, проводимая, как правило, в помещении налогоплательщика. Документальная же проверка - это проверка, охватывающая первичную бухгалтерскую документацию и учетные регистры налогоплательщика. При этом ни один законодательный акт не уточняет место проведение такой проверки.

Основными участниками, выездной налоговой проверки являются проверяемая организация или индивидуальные предприниматели и налоговый орган (его должностные лица). Однако с выездными проверками могут быть сопряжены действия и других лиц, например, экспертов, переводчиков, но такие действия, как правило, бывают обусловлены инициативой налогового органа.

Так же существуют такие налоговые проверки, как встречные.

Встречная проверка - это сопоставление разных экземпляров одного и того же документа. Она проводится только в рамках выездной или камеральной проверки. Специалисты инспекции проводят и встречную проверку с целью получения информации о проверяемом налогоплательщике у его контрагентов. Исходя из сущности метода, его можно применять лишь по документам, которые оформляется не в одном, а в нескольких экземплярах. К их числу относятся документы, которыми оформляются поступление или отпуск материальных ценностей (накладные, счета-фактуры и т.д.). Экземпляры документов находятся либо в различных организациях либо в разных структурных подразделениях предприятия. При условии правильного отражения хозяйственной деятельности, разные экземпляры документа имеют одно и то же содержание. В иных случаях документы оформляются лишь в одном экземпляре, либо имеют различное содержание. При сопоставлении документов могут не совпадать: количество товара, единица измерения, цена товара и пр. Отсутствие экземпляра документа может быть признаком не документирования факта хозяйственной деятельности, и как следствие - сокрытия доходов.

Так, при проведении проверки у организации было выявлено завышение цены комплектующих деталей, списанных на производственные цели. По бухгалтерским записям на счете 20 "Основные производства" цена кузова составляла 75000 рублей. А при проведении проверки экземпляра счета-фактуры, имеющиеся у предприятия-поставщика кузова, установлено, что цена составляет 68000 рублей.

В другом случае при изучении документов об отгрузке продукции на ликероводочном заводе было установлено, что часть продукции была отпущена частному предпринимателю "С". Встречная проверка документов "С" показала отсутствие учетных документов, свидетельствующих о поступлении вино водочных изделий с завода. Это говорит о неоприходовании поступления продукции, не отражении выручки от реализации данной продукции и как следствие - о занижении выручки/прибыли от реализации продукции.

Полученные в результате встречной проверки данные включаются в основной акт выездной или камеральной проверки (отражаются в вынесенном постановлении о привлечении к налоговой ответственности). На основании этих данных делается основной вывод о проведенной проверке.

2) По объему проверяемых вопросов налоговые проверки делятся на комплексные, тематические и целевые.

Комплексная проверка - это проверка финансово-хозяйственной деятельности организации за определенный период времени по всем вопросам соблюдения налогового законодательства. В настоящее время частота проведения комплексных проверок не установлена. При наличии у налогового органа оснований предполагать, что учет и уплата налогов (сборов) ведутся с нарушениями, комплексные проверки проводятся не реже одного раза в три года (срок давности по проверяемому периоду). Налогоплательщики, имеющие положительную репутацию, могут не подвергаться комплексной налоговой проверке вообще.

Практически все выездные налоговые проверки осуществляются в виде комплексных. Сюда можно включить такие вопросы как, правильность исчисления и перечисления налогов (сборов) налогоплательщиком, выполнения функций налогового агента; правильность списания со счетов налогоплательщиков сумм налогов и санкций; открытия счетов налогоплательщикам (при проверке банков); применения контрольно- кассовой машины; порядка реализации алкогольной продукции и др. Только выездная налоговая проверка позволяет использовать весь спектр прав, предоставленных налоговым органам.

Тематическая проверка - это проверка отдельных вопросов финансово-хозяйственной деятельности организации (например, проверка правильности исчисления и уплаты налога на прибыль, НДС, налога на имущество, других налогов). Такие проверки проводятся по мере необходимости, определяемой руководителем налогового органа.

Тематическая проверка проводится или как элемент комплексной проверки, или как отдельная проверка по установленным фактам нарушения законодательства на основании текущего налогового наблюдения. Соответственно ее результаты оформляются либо отдельным актом, либо отражаются в акте комплексной проверки. Если возникает необходимость в проведении на основе тематической проверки комплексной проверки, должно быть принято дополнительное решение, расширяющее круг проверяемых вопросов.

Целевая проверка - это проверка соблюдения налогового законодательства по определенному направлению или финансово-хозяйственным операциям организации. Такие проверки проводятся по вопросам взаиморасчетов с поставщиками и покупателями продукции (услуг), по экспортно-импортным операциям, по определенной сделке, по размещению временно свободных денежных средств, правильности применения льгот и по любым иным финансово-хозяйственным операциям. Результаты целевой проверки используются при комплексной или тематической проверке и оформляются либо в актах этих проверок, либо как отдельные приложения. Возможно проведение целевых проверок и как самостоятельных. Однако в этом случае возникает опасность неполной проверки отдельных вопросов соблюдения налогового законодательства.

3) По способу организации налоговые проверки делятся на плановые и внезапные.

Плановая проверка – проверка с предварительным уведомлением налогоплательщика.

Внезапная проверка - это разновидность выездной налоговой проверки, проводимой без предварительного уведомления налогоплательщика (в отличие от плановой проверки).

Цель внезапной проверки - установить факт совершения правонарушения, который может быть сокрыт при проведении обычных проверок. Внезапные проверки проводятся не часто. В то же время многие неналоговые проверки, допустим, проверки применения контрольно - кассовой машиной, в большинстве случаев проводятся как внезапные.

4) HК РФ предусматривает также возможность проведения контрольных и повторных проверок.

Контрольная проверка - это также не основная, а зависимая проверка.

По своей сути это выездная.

Цель контрольной проверки - установить факт некачественного проведения ранее проведенной проверки должностными лицами налоговых органов. Контрольные проверки могут проводиться только вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью нижестоящего органа. Результаты их проведения отражаются как на налогоплательщике, так и на проверяемых работниках налоговых органов. Так, если будут установлены факты нарушения законодательства проверяемым налогоплательщиком, к нему будут применены соответствующие санкции. Если же нарушения были допущены должностными лицами налоговых органов, то такие лица должны быть привлечены к дисциплинарной (уголовной) ответственности.

Повторная проверка - это проверка по тем же видам налогов и по тем же налоговым периодам, по которым проводилась предыдущая проверка.

Повторная выездная налоговая проверка может проводиться:

- вышестоящим налоговым органом - в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;

- налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) - в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой повторной выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа.

5) По объему проверяемых документов проверки делятся на:

Сплошные (когда проводится проверка всех документов организации, без пропусков и предположений об отсутствии нарушений);

Выборочные (когда проверяется только часть документации).

Сплошные проверки чаще всего проводятся в небольших организациях либо в организациях, где необходимо восстановить учет (при его отсутствии или уничтожении первичных документов).

Выборочная проверка может перерасти в сплошную в случае установления в проверяемой выборке нарушений, которые могут быть присущи всему массиву документации организации.

Участники налоговых проверок - это лица, которые в соответствии с Налоговым кодексом РФ наделены полномочиями либо имеют права и обязанности при совершении действий в ходе осуществления налоговой проверки.

По функциональному критерию участников налоговой проверки можно подразделить на следующие группы:

- Субъекты, осуществляющие налоговую проверку, - уполномоченные органы: налоговые органы;

- Субъекты, деятельность которых проверяется в ходе налоговой проверки: налогоплательщики, налоговые агенты, плательщики сборов, банки;

- Субъекты, которые могут быть привлечены к участию в налоговой проверке: эксперты, переводчики, специалисты, свидетели, понятые.

В качестве объекта налоговой проверки можно определить действия (бездействие) проверяемого лица по надлежащему учету и совершению операций с объектами налогообложения, соблюдению порядка уплаты налогов и сборов, правомерному использованию налоговых льгот и т.д.

А в качестве предмета налоговой проверки выступают документальные, вещественные (предметы) и цифровые носители информации о совершенных налогоплательщиком операциях т.е. договоры, документы бухгалтерского учета, отчеты, сметы, платежные документы, декларации и т.д.

Наиболее значимыми предметами налоговой проверки являются документы бухгалтерского учеты и налоговые декларации, которые должны быть оформлены в соответствии с требованиями, устанавливаемыми для соответствующего вида документов нормативными актами.

Документы бухгалтерского учета - это носители информации в письменном виде, имеющие установленные реквизиты, фиксирующие наличие материальных ценностей и совершаемые хозяйственные операции с имуществом и денежными средствами. Требования к оформлению бухгалтерской документации и регистрам бухгалтерского учета устанавливаются положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету, и рядом других нормативных актов.

Так, первичные учетные документы (накладные акты приема-передачи и др.), посредством которых должны оформляться все хозяйственные операции организации, принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, и имеют обязательные реквизиты. Обязательными реквизитами первичного учетного документа должно быть, например, наименование и дата составления документа; содержание хозяйственной операции; наименование должностей и личные подписи лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции, и т.д.

Первичный учетный документ (накладная, счет и т.д.) должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным, непосредственно после ее окончания, поскольку предназначение первичного учетного документа состоит в том, чтобы впервые документально оформить совершенную хозяйственную операцию.

Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы.

Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации.

На основе проверки бухгалтерских документов проводится контроль правильности совершенных операций, устанавливаются факты совершения налоговых правонарушений, их причины. При исследовании документов используются различные приемы и способы проверки, например формальная, логическая и арифметическая поверка документов; сплошная и выборочная проверка первичных документов (в зависимости от степени охвата документов); приемы фактического контроля: пересчет денежных средств, визуальное наблюдение, учет реальных материальных ценностей, сопоставление документов и т.д. При этом отсутствие первичных документов, счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика является грубым нарушением правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения и влечет ответственность. Кроме того, бухгалтерские документы являются письменными доказательствами при рассмотрении судебных споров и должны удовлетворять требованиям, установленным для судебных доказательств.

При проведении налоговых проверок можно выделить следующие этапы:

1) Подготовка к проведению налоговой проверки, включающая изучение дела налогоплательщика, т.е. документов, имеющихся у налоговых органов (деклараций, балансов, отчетов, расчетов по налогам и т.д.);

2) Проведение налоговой проверки;

3) Оформление результатов налоговой проверки.

**1.2** **Камеральная проверка, ее цели и задачи**

В Российской Федерации камеральный налоговой контроль осуществляется с момента образования налоговых органов. Нормативная база для проведения камеральных проверок содержится в Законе РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» от 21.03.91 г., согласно которому налоговые органы имели право проверять все документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках. Такая формулировка подразумевала проведение камеральных проверок.

Других законодательных, нормативных и ведомственных актов, в соответствии с которыми проводились камеральные проверки, не было. Камеральные налоговые проверки в большинстве налоговых органов осуществлялись по временным методическим рекомендациям по различным видам налогов, разработанным региональными инспекциями. Рекомендации предлагали арифметическую сверку отдельных показателей представленных расчетов, взаимоувязку их с бухгалтерским балансом, отчетом о финансовых результатах, проверку своевременности и правильности оформления расчетов (налоговых деклараций).

В 1997 г. Государственная налоговая служба Российской Федерации приняла Регламент планирования и подготовки документальных проверок соблюдения налогового законодательства, в соответствии с которым стали проводиться камеральные проверки.

В положениях Регламента впервые определены цели и задачи камеральной проверки, даны конкретные методические рекомендации по ее проведению.

Законодательного закрепления определения камеральных проверок как отдельного понятия не было вплоть до принятия НК РФ, который и является в настоящее время главным законодательным актом, определяющим порядок их проведения.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика имеющихся у налогового органа.

Целью проведения камеральной налоговой проверки являются:

- контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах;

- выявление и предотвращение налоговых правонарушений;

- взыскание сумм неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов по выявленным нарушениям;

- привлечение виновных лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений;

- подготовка необходимой информации для обеспечения рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Камеральная проверка является основной формой текущего контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов в бюджеты различного уровня. Она проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа (налоговыми инспекторами) в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа. Камеральным проверкам подвергается вся предоставляемая в налоговые органы налоговая отчетность, а периодичность их проведения определяется установленной законодательством периодичностью представления налоговой отчетности в налоговый орган. Особенностью камеральной проверки является то, что инспекторы проверяют именно те бумаги, которые представила сама фирма.

Камеральные проверки проводятся в отношении всех организаций. Но при этом сама проверка скрыта от глаз проверяемого и проходит в недрах налоговой инспекции.

Таким образом, основной целью камеральной проверки является выявление ошибок, допущенных при заполнении налоговой декларации.

В настоящее время МНС России считает необходимым усилить роль камеральных проверок в процессе осуществления налогового контроля с тем, чтобы в перспективе сделать их основной формой налогового контроля. Эта позиция обусловлена следующим:

- во-первых, камеральная проверка является наименее трудоемкой формой налогового контроля; имеются возможности ее автоматизации;

- во-вторых, данными проверками охватываются 100% налогоплательщиков, представивших налоговую отчетность в налоговые органы, в то время как выездными проверками — около 20% налогоплательщиков.

Особенности камеральной проверки:

- массовый характер операций, осуществляемых налоговой инспекцией при камеральных проверках. Фактически каждый налогоплательщик, сдающий отчетность, проверяется один раз в квартал, некоторые - один раз в месяц. Каждый раз проверке подвергается не одна декларация, а несколько - от 7 до 13, бухгалтерская отчетность (3-5 форм) и неограниченное количество документов (справок, расчетов, пояснительных записок и т.п.), прилагаемых к декларациям.

- массовый характер ошибок, допускаемых плательщиками при заполнении деклараций, в расчетах сумм налогов, что приводит к камеральным доначислениям на весьма значительные суммы, и, соответственно, применению налоговых и административных санкций по результатам камеральных проверок.

- жесткий срок на начисление в карточках лицевых счетов сумм налогов «по данным плательщика» (5 дней по квартальной отчетности и 10 дней по годовой). Кроме того, срок проведения камеральной проверки ограничен тремя месяцами со дня представления декларации налогоплательщиком. Таким образом, в весьма короткий срок (три месяца) налоговая инспекция должна обработать каждую декларацию два раза: первый раз для начисления налогов «по данным плательщика» в течение 5-10 дней со дня сдачи отчетности, второй раз - для собственно камеральной проверки.

- необходимость представления целого ряда дополнительных расчетов к декларациям «по произвольной форме».

Обязанность плательщика — подтверждать свое право на льготы, заявленные в декларации, первичными документами (договорами, платежными поручениями, выписками банков и др.).

Основной объект камеральной проверки — налоговая декларация, представленная налогоплательщиком в налоговую инспекцию.

Одной из главных гарантий прав организации при проведении налоговой проверки является ограничение ее срока. А нарушение проверяющими этого временного ограничения дает фирме шанс избежать штрафа, начисленного при этой проверке.

Началом камеральной проверки можно считать сам факт представления отчетности в налоговую инспекцию. Поэтому если, например, фирма сдала в налоговую декларацию по НДС, то дата подачи декларации будет являться днем начала ее камеральной проверки. С этого дня начинает отсчитываться срок, предусмотренный законом на подобную проверку.

Налоговая отчетность, переданная налогоплательщиком в налоговый орган на дискете или ином носителе, допускающем компьютерную обработку, не может считаться принятой без подтверждения переданной информации на бумажных носителях и оформления ее в соответствии с требованиями действующих законодательных и нормативных актов. При этом датой получения информации считается дата фактической передачи ее в налоговый орган на бумажных носителях или дата отправления этой информации на бумажных носителях, обозначенная в штемпеле почтовой организации.

В случае выявления фактов представления налоговых деклараций с нарушением установленных действующим законодательством сроков составляется проект постановления о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности (Приложение 2).

Если организация сдает в налоговую инспекцию дополнительные документы, прилагаемые к налоговой декларации, в более поздний срок, чем срок сдачи самой декларации, то срок для проведения камеральной проверки будет исчисляться с даты представления этих дополнительных документов.

Камеральная налоговая проверка проводится в течение трех месяцев со дня сдачи фирмой налоговой декларации и других документов, касающихся исчисления и уплаты налога. Хотя закон и определил временные ограничения для проведения камеральной проверки, он не предусмотрел каких-либо последствий пропуска этого срока. В результате закономерно возникает вопрос: чем грозит налоговой инспекции нарушение сроков проведения камеральной проверки?

Факт проведения камеральной проверки за пределами трехмесячного срока сам по себе не будет служить основанием для освобождения организации от ответственности за нарушения, выявленные в ходе проверки. Пропуск налоговиками этого срока не препятствует и взысканию недоимки.

Так, при проведении камеральной проверки налоговики могут потребовать у предприятия дополнительные сведения, объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Однако, если проверяющие предъявят подобное требование по истечении срока камеральной проверки, то предприятие может его не исполнять. Дело в том, что запрашивать документы чиновники имеют право только при проведении камеральной проверки. А на такую проверку Налоговый кодекс РФ отводит всего три месяца.

Кроме того, в случае судебного разбирательства выявление налоговиками нарушения за пределами срока камеральной проверки поможет фирме выиграть налоговый спор. Как известно, при привлечении организации к налоговой ответственности бремя доказывания совершенного правонарушения лежит на налоговой инспекции.

При этом запрещается использовать в суде доказательства, полученные с нарушением федерального закона. В Налоговом кодексе РФ установлен трехмесячный срок для проведения камеральной проверки. А раз так, то все доказательства, добытые при сверхсрочной проверке, будут незаконными и на них нельзя будет ссылаться в суде.

Практика показывает, что, если чиновники пропустят этот срок, то у фирмы есть реальная возможность в судебном порядке добиться признания недействительным требования об уплате налога.

Камеральными проверками в налоговых инспекциях занимаются отдел камеральных проверок юридических лиц и отдел декларирования и взыскания налогов, удерживаемых налоговыми органами.

Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа. Круг этих лиц определяется в соответствии с их служебными обязанностями, без какого-либо специального решения руководителя налогового органа. Налоговая инспекция обязана обеспечивать охват камеральными проверками всей налоговой отчетности, представляемой налогоплательщиками в налоговый орган.

Сотрудники, специально назначаемые на конкретный отчетный период приказом руководителя налогового органа (его заместителя), должны принимать весь комплект представляемых в налоговый орган форм налоговой отчетности. Закрепление за инспекторами обязанностей принимать декларации по отдельным видам налогов (кроме деклараций о доходах физических лиц), а также налоговую отчетность от заведомо определенных налогоплательщиков не допускается. Кроме того, функции проведения камеральных проверок налоговой отчетности возлагаются на лиц, которые не принимали налоговую отчетность в данном отчетном периоде.

На стадии принятия налоговой отчетности налоговый инспектор визуально проверяет все представленные в ее составе документы с целью определения:

- полноты представления налоговой отчетности. На данной стадии работник налогового органа устанавливает фактическое наличие всех документов отчетности, установленных законодательными и иными правовыми нормативными актами для соответствующей категории налогоплательщиков;

- наличия полного наименования налогоплательщика, идентификационного номера налогоплательщика, периода, за который составлена отчетность, подписи налогоплательщика (руководителя и главного бухгалтера организации - налогоплательщика), а также полноты заполнения иных предусмотренных в формах отчетности реквизитов. В случае отсутствия оснований для заполнения какого-либо реквизита в соответствующей строке (графе) бланка налоговой отчетности должен быть поставлен прочерк либо на этом бланке должна быть сделана запись об отсутствии оснований для заполнения данных строк (граф), заверенная подписью налогоплательщика (руководителя и главного бухгалтера организации - налогоплательщика);

- четкости заполнения реквизитов форм отчетности: отсутствия символов, не поддающихся однозначному прочтению, не оговоренных в установленном порядке исправлений, записей карандашом и др.

Обязанность налогоплательщика представить налоговым органам документы налоговой отчетности не может считаться исполненной при наличии хотя бы одного из оснований, не позволяющих идентифицировать представленный документ как документ отчетности.

К таким основаниям относятся:

- отсутствие в представленном документе какого-либо из обязательных реквизитов, предусмотренных нормативными правовыми актами для подобного рода документов;

- нечеткое заполнение отдельных реквизитов документа, делающее невозможным их однозначное прочтение, заполнение их карандашом;

- наличие не оговоренных подписью налогоплательщика (руководителя организации - налогоплательщика) исправлений;

- составление отчетности на иных языках, кроме русского.

При выявлении таких фактов налоговый орган должен уведомить налогоплательщика о неисполнении им обязанности по сдаче налоговых деклараций, а также о возможности применения к нему в случае непредставления налоговой отчетности по установленной форме в установленный законодательством срок мер ответственности, предусмотренных НК РФ.

На каждом документе принятой налоговой отчетности проставляются дата ее принятия, штамп или отметка налогового органа и подпись ответственного лица, принимающего отчетность. По просьбе налогоплательщика налоговый инспектор проставляет указанные реквизиты на остающихся у плательщика копиях отчетности.

Не позднее следующего рабочего дня налоговая отчетность регистрируется и передается в отделы, ответственные за проведение камеральных налоговых проверок. Регистрация принятой налоговой отчетности осуществляется, как правило, с использованием компьютерных средств. В случае отсутствия технических возможностей для автоматизации процесса регистрации принятой налоговой отчетности способ ее регистрации определяется налоговым органом самостоятельно.

Работники отделов, ответственные за проведение камеральных налоговых проверок, не позднее рабочего дня, следующего за днем получения налоговой отчетности, формируют в двух экземплярах реестры в разрезе налогов с указанием даты принятия налоговой отчетности, даты составления и передачи реестров в отдел учета и отчетности. Указанные реестры передаются в отдел учета и отчетности вместе с налоговыми декларациями для проведения соответствующих начислений сумм налогов по данным налогоплательщика. После проведения соответствующих начислений в лицевых счетах налогоплательщиков реестры вместе с налоговыми декларациями возвращаются под расписку с указанием даты возврата в отделы, ответственные за проведение камеральных налоговых проверок, для продолжения работы с ними.

В том случае, когда информационная система инспекции позволяет сотрудникам, осуществляющим камеральную проверку отчетности, вводить начисления в карточки лицевых счетов налогоплательщиков напрямую, т.е. без участия отдела учета и отчетности, составлять реестры не требуется. Работа инспекторов по начислению сумм налогов в лицевые счета в этом случае протоколируется средствами компьютерной системы.

Не позднее шести рабочих дней с момента истечения срока представления в налоговый орган налоговой отчетности отделы, ответственные за проведение камеральных проверок, должны сверить список стоящих на учете налогоплательщиков, обязанных представлять налоговую отчетность к соответствующему сроку, с данными о фактически представивших ее плательщиках. По результатам сверки и с учетом конкретных обстоятельств, связанных с нарушением срока представления налоговых деклараций или иных документов, работники отделов камеральных проверок составляют проекты постановлений о применении к налогоплательщикам, виновным в нарушении установленного срока представления налоговой отчетности, мер ответственности, предусмотренных НК РФ и Кодексом РФ об административных правонарушениях.

Проведение камеральной проверки может состоять из следующих этапов:

- принятие налоговой отчетности;

- проверка;

- оформление и реализация материалов проверки.

На стадии принятия налоговой отчетности все представленные в ее составе документы подвергаются визуальному контролю на предмет их соответствия следующим требованиям:

- полнота представления налоговой отчетности;

- наличие полного наименования;

- четкое заполнение реквизитов форм отчетности.

В случае непредставления налоговой декларации по истечении двух недель после установленного срока ее представления налоговый орган вправе на основании ст. 31 и 76 НК РФ приостановить все расходные операции по счетам налогоплательщика в банке, за исключением платежей, очередность исполнения которых предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов. В этих целях руководитель или заместитель руководителя налогового органа выносит решение о приостановлении операций по счетам в банке (Приложение 3). Налоговые органы обязаны вести строгий учет направляемых решений о приостановлении операций по счетам в банке и регистрировать их в специальном журнале, страницы которого должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью налогового органа.

Решение о приостановлении операций по счетам в банке направляется налоговым органом банку, а копия - налогоплательщику. Возобновление операций по счетам в банке производится также на основании решения налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления налогоплательщиком налоговой декларации.

Проведение камеральных проверок налоговой отчетности включает в себя несколько этапов:

1) Проверка полноты представления налогоплательщиком документов налоговой отчетности, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

2) Визуальная проверка правильности оформления документов налоговой отчетности (полноты заполнения всех необходимых реквизитов, четкости их заполнения и т.д.).

3) Проверка своевременности представления налоговой отчетности.

4) Проверка правильности арифметического подсчета итоговых сумм налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет.

5) Проверка обоснованности примененных налогоплательщиком ставок налога и льгот, их соответствия действующему законодательству.

6) Проверка правильности исчисления налоговой базы. На данном этапе камеральной проверки осуществляется камеральный анализ, включающий в себя: проверку логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями, необходимыми для исчисления налогооблагаемой базы; проверку сопоставимости отчетных показателей с аналогичными показателями предыдущего отчетного периода; взаимоувязку показателей бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций; оценку бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций с точки зрения их соответствия имеющимся в налоговом органе данным о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, полученным из других источников.

Если организация относится к льготной категории налогоплательщиков по критерию общей, списочной или среднесписочной численности работников или по удельному весу инвалидов или пенсионеров, то правомерность применения льготы в каждом отдельном налоговом периоде должна подтверждаться расчетом среднесписочной численности нарастающим итогом с начала года.

По отдельным налогам дополнительным условием предоставления льгот является принадлежность организаций к определенным отраслям или преимущественное осуществление ими определенных видов деятельности исходя из критерия удельного веса выручки от данных видов деятельности в общем объеме выручки. В этом случае налогоплательщик также должен подтвердить право на льготу отдельным расчетом, прилагаемым к налоговой декларации в каждом отчетном налоговом периоде.

При осуществлении контроля за правомерностью использования налоговых льгот должны быть проверены все условия их предоставления, установленные налоговым законодательством.

При проведении проверки правильности определения налогооблагаемой базы конкретные формы и методы камерального анализа налоговой отчетности, его объем определяются налоговыми органами самостоятельно, исходя из имеющихся у них возможностей обеспечения автоматизированной обработки информации, содержащийся в налоговой отчетности, знаний и опыта работников налогового органа, осуществляющих камеральные проверки.

Всего несколько лет назад камеральные проверки представляли собой преимущественно арифметическую проверку правильности подсчета сумм налогов, имели крайне низкую эффективность, в связи с чем вносились предложения об отмене данной формы налогового контроля. В настоящее время в соответствии с действующей методикой проведения камеральных проверок важнейшей составной частью этих проверок является камеральный анализ налоговой отчетности. В процессе данного анализа предполагается применение самых разнообразных приемов анализа информации о налогоплательщике:

- анализ уровня и динамики основных показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия, в том числе их сравнительный анализ с данными по аналогичным предприятиям;

- проверка логической связи между различными отчетными и расчетными показателями, проверка этих показателей на предмет сопоставления с данными внешних источников;

- предварительная оценка бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций с точки зрения достоверности отдельных отчетных показателей, наличия сомнительных моментов или несоответствий, указывающих на возможное наличие нарушений налоговой дисциплины;

- оценка достоверности показателей налоговой отчетности, отражающих объемы производства и реализации продукции, работ и услуг посредством сопоставления уровня и динамики этих показателей с имеющимися в налоговом органе показателями объемов потребленной электро- и теплоэнергии, сырьевых и иных материальных ресурсов и др.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Истребовать эту информацию необходимо при наличии оснований предполагать занижение в налоговой декларации сумм, причитающихся к уплате налогов, в случаях, не требующих назначения выездной налоговой проверки (например, при необходимости подтверждения наличия у налогоплательщика права на возмещение ему из бюджета сумм косвенных налогов, применение льготных ставок по налогам и т.д.), а также в случаях, когда выездная налоговая проверка может быть назначена в связи с ограничениями, установленными ст. 87 и 89 НК РФ.

За непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике или отказ от представлений документов по запросу налогового органа налогоплательщик несет ответственность.

Последним этапом камеральной проверки является оформление и реализация ее материалов.

В случае выявления в ходе камеральной налоговой проверки фактов неправильного отражения показателей налоговой декларации, приводящих к неполной (излишней) уплате налогоплательщиком сумм налогов, результаты проведения данной проверки фиксируются работником налогового органа посредством заполнения в представленных налоговых декларациях графы «по данным налоговой инспекции», строки «отметки и замечания инспектора (экономиста)» или иных граф или строк, специально предусмотренных в налоговых декларациях, или отметок о выявленных нарушениях порядка их составления. В случае отсутствия в форме налоговой декларации аналогичных граф (строк) замечания работника налогового органа отражаются на последнем листе декларации. Указанные замечания должны содержать перечень всех показателей налоговой декларации, при исчислении которых налогоплательщиком были допущены нарушения, а также исправления, внесенные работником налогового органа в результате проверки. В случае непринятия налоговым органом налоговых льгот, заявленных налогоплательщиком, работником налогового органа производится запись о причинах непринятия этих льгот (отсутствие специального расчета по льготам, несоответствие заявленной льготы действующему налоговому законодательству и др.).

Проверенная налоговая декларация подписывается работником налогового органа, проводившего проверку, с указанием даты ее проведения. В случае если форма налоговой декларации предусматривает реквизиты подписи руководителя налогового органа, данная декларация передается на подпись руководителю.

Оформление камеральной налоговой проверки напрямую зависит от ее результатов. Так, если в представленной декларации нет ошибок или противоречий, то проверяющий ее инспектор просто подписывает декларацию и указывает дату проверки на титульном листе декларации. На этом камеральная налоговая проверка заканчивается.

В НК РФ прямо не предусмотрено, что по итогам камеральной налоговой проверки должен быть составлен акт (Приложение 4). Между тем в нормах кодекса говорится, что налоговый орган обязан направить фирме копию акта налоговой проверки. При этом закон не конкретизирует, по результатам какой именно проверки у чиновников возникает такая обязанность.

По результатам камеральной налоговой проверки в случае выявления обстоятельств, свидетельствующих о совершении налогового правонарушения, уполномоченным должностным лицом налогового органа, проводившего проверку, в произвольной форме составляется на имя руководителя налогового органа докладная записка (Приложение 5), согласованная с начальником отдела, ответственного за проведение камеральных налоговых проверок.

В докладной записке указываются документально установленные факты допущенного нарушения и обстоятельства, содержащие признаки налогового правонарушения, выявленные проверкой, а также предложения о необходимости принятия решения:

- о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;

- об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения (Приложение 6);

- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля (Приложение 7).

В постановлении налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения по результатам камеральной проверки указываются:

- обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения;

- документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства;

- обстоятельства, смягчающие или отягчающие вину налогоплательщика за совершение налоговых правонарушений; виды налоговых правонарушений;

- размеры применяемых налоговых санкций со ссылкой на соответствующие нормы НК РФ.

На основании постановления о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки по налогу, пени, сумм налоговых санкций, а также об устранении выявленных нарушений. Требование направляется в 10-дневный срок со дня вынесения соответствующего постановления. Требование и копия постановления вручаются налогоплательщику или его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате получения указанных документов налогоплательщиком или его представителем.

В решении о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля указываются обстоятельства, вызывающие необходимость проведения дополнительных мероприятий налогового контроля и решение о назначении конкретных мероприятий налогового контроля.

Перед принятием руководителем налогового органа решения по результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки материалы проверки должны пройти правовую оценку у специалистов юридического отдела, проект решения по результатам рассмотрения материалов проверки должен быть завизирован указанными специалистами.

По принятым решениям о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения работниками отделов, ответственных за проведение камеральных налоговых проверок, формируются в двух экземплярах реестры, которые вместе с налоговыми декларациями и указанными выше решениями не позднее следующего рабочего дня после вынесения решения передаются в отдел учета и отчетности для проведения в лицевых счетах налогоплательщиков сумм налогов, доначисленных по результатам камеральной проверки, и сумм налоговых санкций. После проведения указанных сумм в лицевых счетах налогоплательщиков реестры с указанием даты возврата, налоговые декларации и постановления с отметкой отдела учета и отчетности о проведенной операции возвращаются в отделы, ответственные за проведение камеральных проверок, и подшиваются в дела налогоплательщиков.

На основании вынесенного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщику в пятидневный срок с даты вынесения соответствующего решения направляется требование об уплате недоимки по налогу, пени, сумм налоговых санкций, а также об устранении выявленных нарушений по форме, утвержденной приказом Государственной налоговой службы России от 07.09.98г.

В случае если в результате умышленных действий налогоплательщика требование и копия решения налогового органа не могут быть ему вручены, они считаются полученными налогоплательщиком по истечении шести дней после их отправки заказным письмом.

**1.3 Выездная налоговая проверка, ее назначение и задачи**

Наиболее эффективной формой налогового контроля является выездная налоговая проверка, так как она выявляет наибольшее число налоговых правонарушений.

В то же время эта форма налогового контроля наиболее трудоемка, требует больших затрат рабочего времени сотрудников налоговых органов и высокого уровня их квалификации. В связи с этим проведение выездных налоговых проверок целесообразно в первую очередь в тех случаях, когда затраты на них многократно перекрываются суммами дополнительно начисленных в результате проверки налогов.

Выездные налоговые проверки могут проводиться в отношении налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и индивидуальных предпринимателей.

Основные задачи выездной налоговой проверки:

1) всестороннее исследование обстоятельств финансово-хозяйственной деятельности проверяемого лица, имеющих значение для формирования выводов о правильности исчисления и полноте и своевременности перечисления в бюджеты и внебюджетные фонды установленных налогов и сборов;

2) выявление искажений и несоответствий в содержании исследуемых документов, фактов нарушения порядка ведения бухгалтерского учета, составления отчетности и налоговых деклараций;

3) анализ влияния выявленных нарушений на формирование налоговой базы по различным видам налогов и сборов;

4) формирование доказательной базы по фактам выявленных налоговых правонарушений и обеспечение документального отражения этих нарушений;

5) доначисление сумм налогов и сборов, не уплаченных или не полностью уплаченных в результате занижения налогоплательщиком налоговой базы либо неправильного исчисления налогов, формирование предложений об устранении выявленных нарушений и привлечении налогоплательщика к ответственности за выявленные налоговые правонарушения.

Выездная налоговая проверка проводится должностными лицами налоговых органов на основании решения руководителя (Приложение 8) или заместителя руководителя налогового органа, может проводиться в отношении одного налогоплательщика по одному или нескольким налогам. Не допускается проведение в течение одного календарного года двух выездных налоговых проверок и более, а также повторных проверок по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с ликвидацией или реорганизацией организации либо в порядке контроля вышестоящего налогового органа за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, может проводиться независимо от времени выполнения предыдущей проверки.

Цель выездной налоговой проверки - контроль за соблюдением плательщиком законодательства о налогах и сборах, документальное подтверждение налоговыми органами фактов выявленных налоговых правонарушений и отражение их в акте выездной налоговой проверки (Приложение 9).

Для этого в ходе проведения выездной налоговой проверки проверяющие исследуют документы, в том числе и в электронном виде, имеющие значение для формирования выводов о правильности исчисления, полноте и своевременности уплаты налогоплательщиком налогов и сборов.

Объектами проверки являются устав организации, учредительный договор, свидетельство о постановке на налоговый учет, налоговые декларации, бухгалтерская отчетность, договоры и контракты, банковские и кассовые документы, накладные на отпуск материальных ценностей, акты выполненных работ, счета-фактуры и другие первичные учетные документы, подтверждающие факты проведения налогоплательщиком хозяйственных операций, учетные регистры (главная книга, журналы-ордера, ведомости и др).

Наряду с налоговыми инспекторами и представителями проверяемого субъекта хозяйственной деятельности в проведении выездной налоговой проверки могут быть задействованы:

- свидетели;

- понятые;

- специалист;

- эксперт;

- переводчик.

В случае направления соответствующего запроса к участию в проведении выездной налоговой проверки могут быть также привлечены сотрудники милиции.

Налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности, непосредственно предшествовавших году проведения проверки.

Длительность проведения выездной налоговой проверки - два месяца; если у организации имеются филиалы и представительства, срок проверки увеличивается до трех месяцев. Срок проверки включает в себя время фактического пребывания проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. В указанные сроки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику (налоговому агенту) требования о представлении документов и представлении им запрашиваемых при проведении проверки документов.

При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства. Налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) независимо от проведения проверок самого налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора).

На основании мотивированного решения руководителя налогового органа срок проверки может быть увеличен до трех месяцев в случае:

- проведения проверок крупных налогоплательщиков - организаций;

- необходимости проведения встречных проверок;

- иных исключительных обстоятельств.

Для того чтобы продлить двухмесячный срок, отведенный для выездной налоговой проверки, чиновники иногда приостанавливают её это происходит, если инспекторы явно не укладываются в установленные законом сроки. Тогда руководитель инспекции принимает решение приостановить проверку, допустим, на время проведения встречных проверок.

Но, приостановление проверки - это вынужденная мера, не зависящая от усмотрения чиновников. Она используется в случае, если проведению проверки препятствуют объективные обстоятельства. Поэтому инспекторы всякий раз должны мотивировать свое решение о приостановлении проверки.

Этапы проведения выездной налоговой проверки:

- подготовка к проведению выездной налоговой проверки;

- проведение выездной налоговой проверки;

- оформление акта выездной налоговой проверки;

- подписание акта и вручение его налогоплательщику;

- рассмотрение материалов проверки и принятие решения по ним;

- реализация принятого решения.

Каждый из этапов включает целый комплекс регламентированных НК РФ мероприятий и процессуальных действий. Рассмотрим некоторые из них.

При подготовке к проведению выездной налоговой проверки осуществляется углубленная предпроверочная подготовка с целью определения перспективных направлений проверки и разработки на этой основе оптимальной стратегии проверки. Данный этап позволяет обеспечить рациональное комбинированное использование всех форм налогового контроля.

В настоящее время МНС России ставит перед налоговыми органами задачу обязательной предпроверочной подготовки с использованием всей имеющейся информации из внутренних и внешних источников:

- сведений о движении денежных средств на счетах налогоплательщика в банке;

- информации бюро технической инвентаризации, других органов, регистрирующих права на недвижимое имущество, о владении недвижимым имуществом;

- сведений, передаваемых земельными комитетами, о собственниках, землевладельцах и землепользователях, передаче в аренду земельных участков;

- информации таможенных органов о внешнеэкономической деятельности;

- сведений о выданных, приостановленных, аннулированных лицензиях, предоставляемых органами лицензирования;

- сведений органов ГИБДД о наличии автотранспортных средств; сведения о перевозках грузов;

- запросов в органы налоговой полиции.

При проведении предпроверочного анализа имеющейся информации оценивается предполагаемый объем работы и исходя из этого определяются количественный и персональный состав проверяющих, основные вопросы проверки, период проверки, методы проведения проверок, необходимость проведения встречных проверок и т.д.

Как правило, если в ходе проведения выездной налоговой проверки возникает необходимость проведения встречных проверок, вынужденного отвлечения проверяющих на другие участки в случае болезни, отпуска и в других исключительных случаях выездная налоговая проверка приостанавливается на период проведения указанных мероприятий. В этих случаях руководитель налогового органа выносит решение о приостановлении выездной налоговой проверки. При этом очень важно ознакомить с каждым решением проверяемого налогоплательщика, в противном случае по истечении срока первоначального решения о назначении выездной налоговой проверки налогоплательщик имеет полное право не допустить проверяющих на территорию предприятия.

В начале любой выездной налоговой проверки руководителю проверяемой организации или частному предпринимателю предъявляются служебное удостоверение и решение руководителя о проведении выездной налоговой проверки для ознакомления и подписи. В случае если налогоплательщик отказывается от подписи на решении о проведении проверки, проверяющий производит запись об отказе от подписи. Если должностные лица налоговых органов не допускаются на территорию или в помещение, используемые для предпринимательской деятельности, руководитель проверяющей группы составляет соответствующий акт, который подписывается налогоплательщиком; если налогоплательщик от подписи отказался, делается соответствующая запись. При этом НК РФ предусмотрено, что налоговый орган вправе самостоятельно определить суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиком в бюджет, расчетным путем на основании имеющейся у него информации о налогоплательщике или данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

При проведении выездной налоговой проверки в случае затруднения в получении необходимых для проверки документов проверяющие имеют право их истребовать с помощью требования. Указанное требование подписывается должностным лицом налогового органа, проводящего проверку, и вручается руководителю проверяемой организации или индивидуальному предпринимателю под расписку с указанием даты вручения. Отказ налогоплательщика от представления запрашиваемых при проведении документов или непредставление их в пятидневный срок влечет ответственность.

Приемы и методы проверки учетной документации налогоплательщика определяются проверяющими исходя:

- из особенностей применяемой системы бухгалтерского учета, его состояния;

- сделанных в результате предпроверочного анализа вывод о наличии повышенной вероятности обнаружения у налогоплательщика налоговых правонарушений;

- объемов подлежащей проверке документации.

В зависимости от степени охвата проверкой учетной документации налогоплательщика может быть проведена сплошная или выборочная проверка документов.

При сплошном методе проверяются все первичные учетные доценты налогоплательщика, относящиеся к определенному разделу учета и соответствующему налоговому периоду, а также отражение хозяйственных операций, оформленных этими документами, в учетных регистрах.При выборочном методе проверяется определенная часть учетных документов налогоплательщика, отобранная проверяющими как с учетом степени значимости хозяйственных операций, оформленных этими документами, для формирования налоговой базы, так и посредством применения методов случайной выборки. Если в результате выборочной проверки выявляются налоговые правонарушения, то проверка документов по данному виду деятельности налогоплательщика проводится сплошным методом за весь проверяемый период.

Степень охвата проверкой учетной документации определяется проверяющими самостоятельно исходя из объема подлежащих проверке документов, состояния бухгалтерского учета налогоплательщика, степени вероятности обнаружения налоговых правонарушений, оцениваемой проверяющими исходя из данных предпроверочного анализа информации о налогоплательщике, а также результатов предыдущих этапов выездной налоговой проверки.

При необходимости исследуются учетные документы налогоплательщика, хранящиеся в электронном виде. По требованию проверяющих организация обязана за свой счет изготовить копии таких документов.

В ходе проверки учетной документации налогоплательщика контролируются:

1. полнота устранения выявленных предыдущей проверкой нарушений правил учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения, а также иных нарушений налогового законодательства о налогах и сборах.

2) соответствие показателей, отраженных в налоговых декларациях, данным бухгалтерской отчетности с учетом их корректировки для целей налогообложения. Проверка производится раздельно по каждой форме налоговой декларации в разрезе проверяемых налогов путем сопоставления показателей, содержащихся в налоговой декларации, с соответствующими показателями бухгалтерской отчетности.

3) соответствие показателей налоговой, а также бухгалтерской отчетности организации, имеющее значение для правильного исчисления налоговой базы, данным синтетического и аналитического учета.

4) полнота и правильность отражения в бухгалтерском учете финансово-хозяйственных операций, влияющих на формирование налоговой базы.

На данном этапе налоговой проверки проверяющие должны:

- тщательно изучить кредитовые обороты по синтетическим счетам, отраженным в главной книге, обращая внимание на не типичные корреспонденции счетов или несоответствие корреспонденции счетов содержанию хозяйственных операций. При обнаружении подобных записей проверяющий должен проследить отражение соответствующих операций в бухгалтерском учете, вплоть до того первичного учетного документа, который может подтвердить реальность и правомерность этой операции;

- проконтролировать соответствие данных налоговой и бухгалтерской отчетности, синтетического и аналитического учета первичным учетным документам. Проверка первичных учетных документов производится в хронологическом порядке в разрезе проверяемых счетов синтетического учета, операции по которым оказывают или могут оказать влияние на формирование налоговой базы. При этом особое внимание должно быть уделено проверке достоверности и полноты отражения операций по счетам бухгалтерского учета, предназначенным для обобщения информации:

- о реализации готовой продукции, основных средств, нематериальных активов и других активов организации. В ходе проверки устанавливается правильность отражения в бухгалтерской и налоговой отчетности фактической выручки (в том числе при расчетах неденежными средствами - векселями, взаимозачетами, переводом долга и т.п.) от реализации продукции (товаров, работ и услуг) и иных активов в соответствии с принятой организацией учетной политикой;

- затратах, связанных с финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщика. В ходе проверки контролируется правомерность распределения затрат между реализованной продукцией и незавершенным производством, соответствие способов погашения стоимости основных средств, нематериальных активов и иных активов, оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции и т.д. принятой учетной политике, соответствие нормам отнесения на себестоимость для целей налогообложения отдельных видов расходов;

- формировании и использовании финансовых результатов деятельности плательщика в отчетном году. В ходе проверки контролируется достоверность отражения показателей финансовых результатов и налоговой и бухгалтерской отчетности;

- наличии и движении принадлежащих налогоплательщику денежных средств в российской и иностранной валюте, находящихся в кассе, на расчетном и других счетах в банках на территории России и за рубежом, ценных бумаг, платежных и денежных документов;

- проанализировать соответствие показателей бухгалтерской отчетности, синтетического и аналитического учета, отражающих объемы производства и реализации продукции, работ, услуг, данным о физических объемах используемых на ее производство энергетических и материальных ресурсов.

5) Правильность применения цен на товары, работы, услуги для целей налогообложения по сделкам между взаимозависимыми лицами, по товарообменным (бартерным операциям), при совершении внешнеторговых сделок, а также по иным сделкам, предусмотренным ст. 40 НК РФ.

6) Обоснованность применения предусмотренных законодательством налоговых ставок, льгот, правильность исчисления сумм налогов, подлежащих уплате.

В процессе проверки устанавливаются соблюдение налогоплательщиком действующего порядка оформления первичных учетных документов и отражения соответствующих хозяйственных операций в бухгалтерском учете, наличие первичных учетных документов, являющихся основанием для документирования данных.

Проверка каждого отдельного учетного документа включает в себя:

- формальную проверку — визуальное изучение с точки зрения наличия в документе необходимых реквизитов, а также соблюдения иных правил его оформления, установленных действующим законодательством для такого рода документов;

- арифметическую проверку, в ходе которой контролируется правильность подсчетов суммовых показателей в первичных документах, учетных регистрах и отчетных формах (как правило, осуществляется выборочным методом);

- правовую проверку, в процессе которой устанавливается соответствие содержания документа действующему на момент совершения операции законодательству.

В случае установления в ходе выездной налоговой проверки отсутствия у налогоплательщика учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения этого учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги, суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиком в бюджет, определяются расчетным путем на основании имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщике или данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

В случае выявления выездной налоговой проверкой фактов налоговых правонарушений проверяющие должны принять необходимые меры по формированию доказательной базы по этим фактам и обеспечению их документального подтверждения (снятие копий с документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, выемка подлинников указанных документов, получение недостающих документов из иных источников, проведение встречных проверок, опросы свидетелей, назначение экспертизы и др.), по исчислению сумм неуплаченных или не полностью уплаченных налогов и пеней, а также по подготовке предложений о привлечении к налоговой ответственности за соответствующие правонарушения.

По результатам выездной налоговой проверки не позднее двух месяцев после составления справки (Приложение 10), о проведенной проверке проверяющие составляют акт выездной налоговой проверки в котором должны быть указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отсутствие таковых, а также выводы и предложения по устранению нарушений и применению санкций за нарушение законодательства о налогах и сборах (Приложение 11). Форма и требования по составлению акта, а также порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов проверки установлены Инструкцией МНС России от 10.04.2000г. №60 «О порядке составления акта ​выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях ​законодательства о налогах и сборах»

**2. Методы и программы налоговых проверок**

**2.1** **Методы налоговых проверок**

В настоящее время существует три метода отбора налогоплательщиков для документальной проверки:

- первый основан на расчетах, соотношении и сравнении. Он более пригоден при использовании ЭВМ;

- второй основан на знаниях и опыте и пригоден при осуществлении проверки вручную;

- третий основан на цикличности во времени.

При осуществлении метода основанного на расчетах в первую очередь необходимо посмотреть, чем занимается это предприятие, если известно, что предприятия в данном бизнесе пережили плохой год из-за временной экономической депрессии, то можно ожидать, что показатели этих предприятий резко понизятся, поэтому вполне целесообразно исключить такие организации из выборки.

Если воспользоваться информацией об организациях различного вида деятельности в данном регионе, то можно разделить эти организации на несколько групп. В одну будут промышленные предприятия, в другую — транспортные и др. После разделения на группы можно определить для каждой группы индивидуальные критерии в зависимости от вида деятельности. Следующий шаг — это установление таких индивидуальных критериев. Например, можно отобрать 10% организаций, имеющих наибольший объем продаж или у которых произошло наибольшее снижение показателей валового дохода. Чем более конкретны критерии, тем лучше будет результат.

Метод, основанный на знаниях и опыте, если из опыта, информации, а также по итогам камеральной проверки известно, что в определенном виде бизнеса процветает «теневая экономика», то можно выбрать все организации этого бизнеса, затем эта группа анализируется с использованием расчетов, сравнений и соотношений для отбора тех, которые представляют наибольший интерес.

Метод, основанный на цикличности во времени, этот способ требует проверять каждую организацию один раз в течение определенного периода времени. Этот способ не очень эффективен при ограниченности ресурсов, поскольку ресурсы автоматически будут использоваться для проверки тех, которые не имеют проблем с отчетностью и декларациями. Данный метод применяется только налоговой службой.

Основная идея этого подхода заключается в «профилактике страхом». Плательщик знает, что их автоматически проверят в течение какого-то периода, никогда не чувствует себя в безопасности и поэтому не будет нарушать законодательство о налогах, по крайней мере умышленно. Но в реальной жизни эта теория не действует. Во-первых, ни у одной налоговой администрации не хватит сегодня ресурсов, чтобы осуществить такую программу. Во-вторых, если она и попытается это сделать, время, которое налоговые инспекторы смогут выделить на каждую проверку, окажется таким ограниченным, что ни одна проверка не будет эффективной.

Однако периодическая проверка в модифицированном варианте может быть весьма хорошей и эффективной, если ее, например, проводить в организациях, известных как «проблемные» или «теневые». Полезна она и для крупных предприятий, где всегда велик риск крупных потерь поступлений.

Для достижения своих целей современные налоговые администрации должны использовать широкий набор систем и методов проверок и отбора. Обеспечение рационального отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок является основной проблемой, без принципиального решения которой невозможен качественный контроль. Лишь применение высокоэффективной системы отбора позволит обеспечить максимальную концентрацию усилий контролирующих органов на проверках тех категорий налогоплательщиков, обнаружение нарушений у которых представляется наиболее вероятным.

**2.2 Программы проведения документальных проверок**

Для проведения документальных проверок налоговая инспекция разрабатывает программы. Программы проведения документальных проверок могут быть нескольких видов:

- базовые программы, обеспечивающие контроль по общим вопросам, подлежащим проверке во всех организациях, независимо от формы собственности и рода осуществляемой деятельности;

- программы, учитывающие специфику проверяемых организаций по характеру осуществляемой деятельности, организационно-правовой форме, составу учредителей и участников, источникам финансирования;

- программы проведения оперативных тематических проверок по более узкому кругу вопросов, например по своевременному и полному перечислению удержанного подоходного налога.

В базовую программу должны быть включены следующие вопросы:

- выполнение предложений по акту предыдущей проверки;

- соответствие установленным требованиям порядка ведения налогового учета;

- соблюдение порядка предоставления налоговых льгот на основании соответствующих документов;

- соблюдение формы, полноты и своевременности представления сведений;

- соблюдение своевременности и полноты перечисления в бюджет налоговых сумм.

На основе базовой программы разрабатываются специальные программы документальных проверок, учитывающие состав выплат и схем по минимизации налоговых платежей, характерных для предприятий определенного вида (кредитных учреждений, страховых компаний, строительных организаций и др.). По результатам анализа налоговой и бухгалтерской отчетности, а также с учетом имеющейся другой информации определяется окончательный перечень вопросов, подлежащих документальной проверке в конкретной организации.

Предпроверочная работа является важной частью процесса дальнейшей документальной проверки. Именно в процессе предпроверки появляются первые впечатления об организации, отобранной для проверки, строится стратегия предстоящей документальной проверки, решается вопрос о ее глубине: будет ли проверка полной или достаточно обратить внимание на отдельные вопросы, ограничиться ли проверкой на месте с представлением налогоплательщиком необходимых документов или выехать непосредственно на предприятие. Документальная проверка может быть и отменена, несмотря на то, что сначала организация попала в число проверяемых.

Предпроверочная работа имеет цель:

- ознакомиться с причинами и исходными данными для выбора организации в качестве объекта проверки;

- удостовериться в необходимости проведения документальной проверки;

- тщательно проверить наличие ошибок в годовой бухгалтерской отчетности и налоговой декларации;

- собрать необходимые дополнительные сведения об организации и ее деятельности от других органов (таможня, милиция);

- выделить основные вопросы проверки (отпуск продукции, оказание услуг, покупка и оценка ТМЦ, отдельные виды производственных расходов, капитальные и финансовые вложения);

- принять стратегические решения (сбор сведений, привлечение других организаций, наличие результата от первой встречи, время начала проверки, количество участвующих в проверке).

После посещения организации и проверки всей собранной документации и информации целесообразно составить окончательный план, какие вопросы подлежат проверке.

Важнейшие этапы процесса планирования и подготовки документальных проверок соблюдения налогового законодательства:

1) формирование информационного массива данных о налогоплательщиках, полученного как формально, так и неформально;

2) камеральная проверка бухгалтерской отчетности по расчетам и налогам, включающая:

- проверку логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями, необходимыми для исчисления налогооблагаемой базы;

- проверку сопоставимости показателей отчетности с аналогичными показателями предыдущего отчетного периода;

- взаимоувязку показателей бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций;

- оценку бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций с точки зрения их соответствия имеющимся в налоговом органе данным о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, полученным из других источников;

3) сбор данных и определение предприятий по аналогичным сферам деятельности;

4) анализ уровня динамики основных показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия в региональном и отраслевом разрезах, в т. ч. сравнительный анализ с данными по аналогичным предприятиям;

5) выявление сомнительных моментов или несоответствий, указывающих на возможное наличие нарушений налоговой дисциплины.

Планирование и предпроверочная работа по подготовке документальных проверок должны проводиться в соответствии со следующими принципами:

1) Принцип комплексности предполагает обеспечение взаимосвязанности и согласованности всех этапов планирования и предпроверочной подготовки, от стадии первоначальной обработки массива информации о налогоплательщике до составления плана проверок и перечня вопросов, подлежащих проверке.

2) Принцип непрерывности выражается в увязке стадий планирования и предпроверочной подготовки по срокам проведения.

3) Принцип оптимальности предполагает необходимость обеспечения выбора для проведения документальных проверок таких объектов, документальная проверка которых могла бы с наибольшей вероятностью выявить нарушения налогового законодательства и обеспечить максимальное поступление в бюджет сумм доначисленных налогов и финансовых санкций.

4) Принцип экономичности, в соответствии с ним издержки, связанные с проведением проверок, должны быть меньше, чем сами налоговые поступления.

Проведение документальной проверки. Документальная проверка должна начинаться с ознакомления с учредительными документами, определяющими правовой статус юридического лица. В учредительных документах устанавливается перечень хозяйственных операций, для осуществления которых создана данная организация. Эта информация потребуется при последующей проверке.

Необходимо также проверить наличие и соответствие действующему законодательству РФ документов, подтверждающих право организации на осуществление определенных видов деятельности, требующих лицензирования.

Затем следует проверить правильность получения определенных видов льгот.

Проверяется полнота и своевременность формирования уставного капитала предприятия.

Необходимо ознакомиться с утвержденным руководителем организации приказом по учетной политике, определяющим способы и порядок ведения бухгалтерского учета, отражения хозяйственных операций в соответствующих учетных регистрах, и проверить правильность его применения.

Дальнейшая проверка осуществляется в соответствии с утвержденной программой по предусмотренному кругу вопросов.

Оперативное документирование сотрудниками налоговых органов и инспекции может включать изучение следующих вопросов:

- правильность составления, юридического оформления хозяйственных договоров, гарантийных писем;

- наличие документов, подтверждающих выполнение обязательств по хозяйственным договорам (товарно-сопроводительных документов, актов о выполнении работ и услуг, платежных документов и др.);

- правильность и законность отражения в регистрах налогового и бухгалтерского учета хозяйственных операций (отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете должно исходить не только из их правовой формы, но из экономического содержания и условий хозяйствования);

- соответствие данных регистров бухгалтерского учета и налоговых деклараций данным форм бухгалтерской отчетности (баланс, форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках» и др.);

- корректность налоговых расчетов.

При необходимости уточнения определенных показателей (объемы реализованной продукции, выполненных работ и оказанных услуг, оплата за реализацию и др.), а также в случае отсутствия отдельных первичных документов следует провести встречные проверки.

Независимо от вида проверяемой организации и программы проверки, при контроле достоверности и полноты налогового учета используют следующие источники информации: приказы, распоряжения, данные синтетического учета, учетные регистры, документы, подтверждающие какие-либо операции, данные платежных документов на перечисление платежей по налогам.

Оформление результатов документальной проверки. В последовательной цепочке выявления и пресечения нарушений налогового законодательства важнейшее значение имеет документальное оформление фактов нарушения. Таким документом является акт проверки соблюдения налогового законодательства. Содержание акта документальной проверки, раскрывающего объективную сторону налогового преступления, должно быть ориентировано на документально обоснованное заключение о выявленном механизме налогового правонарушения. Отсутствие такого заключения влечет за собой назначение дополнительных или повторных проверок соблюдения хозяйствующим субъектом налогового законодательства или назначение судебно-экономических экспертиз, что негативно влияет на результативность и сроки расследования.

По результатам выездной налоговой проверки не позднее двух месяцев уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки, подписываемый этими лицами и руководителем проверяемой организации либо индивидуальным предпринимателем. Об отказе представителей организации подписать акт делается соответствующая запись в акте. Все требования по составлению акта налоговой проверки устанавливаются МНС РФ. 10 апреля 2000 г. МНС РФ утвердило инструкцию «О порядке составления акта налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах» № 60.

В отличие от ранее действовавшего законодательства, акт налоговой проверки должен быть составлен как в случае установления фактов нарушения налогового законодательства, так и в случае отсутствия таковых. Такая норма введена для защиты налогоплательщика от проведения повторных проверок.

Акт выездной проверки (Приложение 9) состоит из 3 частей: вводной, описательной, итоговой.

Вводная часть представляет собой общие сведения о проводимой проверке и проверяемом налогоплательщике, ее филиале или представительстве. Все факты, изложенные во вводной части акта, должны быть подтверждены документами, которые приобщаются к материалам проверки и могут являться основой для формирования выводов по результатам проверки.

Описательная часть содержит документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отмечает отсутствие таковых. Содержание данной части акта выездной налоговой проверки должно быть объективными обоснованным. Отражаемые в акте факты должны являться результатом тщательно проведенной проверки, исключать возможные ошибки, фактические неточности, обеспечивать полноту вывода о несоответствии законодательству о налогах и сборах совершенных налогоплательщиком деяний. Акт не должен содержать субъективных предположений проверяющих, не основанных на достаточных доказательствах; в акте не должно быть простой констатации нарушений без указания конкретных проявлений этих нарушений.

В актах следует избегать выводов, замечаний в адрес руководящих работников проверяемого предприятия, нельзя применять формулировки, содержащие юридическую квалификацию действий должностных лиц, например: бездеятельность, злоупотребление своим служебным положением и т.д., то есть юридическая квалификация действий должностных лиц недопустима.

Квалифицировать совершенные правонарушения необходимо со ссылками на соответствующие нормы НК РФ, законодательных и иных правовых актов о налогах и сборах, которые нарушены налогоплательщиком.

В описательной части должны соблюдаться принципы комплексности и полноты отражения всех существенных обстоятельств, имеющих отношение к фактам налоговых правонарушений. Каждый установленный в ходе проверки факт налогового правонарушения должен быть проверен полно и всесторонне, до полного выяснения его существа. В акте должно обеспечиваться отражение всех существенных обстоятельств, относящихся к выявленным правонарушениям.

Существенные требования предъявляются к изложению акта. Содержащиеся в акте формулировки должны исключать возможность двоякого толкования; изложение должно быть кратким, четким, ясным, последовательным и, по возможности, доступным для лиц, не имеющих специальных познаний в области бухгалтерского учета.

Выявленные в процессе проверки нарушения должны быть сгруппированы в акте по разделам, пунктам и подпунктам в соответствии с характером нарушений и видами налогов (сборов), на неуплату (неполную уплату) которых данные нарушения повлияли, в разрезе соответствующих налоговых периодов, то есть должна быть системность изложения.

Нельзя включать в акт не полностью изученные и не подтвержденные документами обстоятельства.

Итоговая часть акта должна содержать сведения об общих суммах выявленных неуплаченных налогов и иных правонарушениях, следует отражать обстоятельства, смягчающие и облегчающие ответственность субъектов преступлений и правонарушений, способствовавшие уклонению от уплаты налогов и страховых взносов. Каждое из этих обстоятельств в процессе предварительного расследования должно быть достоверно установлено.

Ответственность за каждый вид налоговых правонарушений и окончательный размер штрафа указывается в актах проверки налоговых органов, так как по результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение:

1) о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;

2) об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;

3) о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

На основании вынесенного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки по налогу и пени, а также копия решения.

Практика показывает, что акты налоговых проверок являются наиболее распространенным источником информации для обнаружения преступлений органами налоговой полиции.

Акт составляется сотрудниками налогового органа, которые являются специалистами в области методик проведения проверок, обладают знаниями бухгалтерского учета, поэтому они выполняют более четкие функциональные обязанности как на стадии реализации акта, так и на стадии следствия.

Акты органов налогового органа используются не столько для начисления налогов в бюджет, сколько являются промежуточным этапом процесса. Большую часть актов, кроме специалистов в области бухгалтерского учета и налогового законодательства, будут использовать в работе юристы арбитражных судов, следственные службы и т. д.

Таким образом, акт проверки - это систематизированное профессиональное изложение выявленных фактов нарушения налогового законодательства, а также фактов невыполнения законных требований должностных лиц налоговых органов.

Значение акта документальной проверки определяется его процессуальным статусом. В процессуальном плане акт проверки является также доказательством, на основании которого могут быть выявлены наличие или отсутствие фактов, обосновывающих требования и возражения сторон, а также иные обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения дел. При этом акт документальной проверки может быть использован в качестве доказательства как в уголовном, так и в арбитражном и гражданском процессах.

### 3. Совершенствование налоговых проверок

### 3.1 Совершенствование камеральных проверок - фактор повышения эффективности выездных налоговых проверок

### От результативной контрольной работы налоговых органов по обеспечению полного и своевременного поступления налогов и сборов во многом зависит эффективное функционирование не только региональной экономики, но и устойчивое развитие экономики страны в целом.

Целью камеральной налоговой проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах. Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами по месту нахождения налогового органа без какого либо специального решения руководителя в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и документов, которые в соответствии с Налоговым кодексом должны прилагаться к налоговой декларации (расчету).

Для осуществления углубленного камерального анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика необходимо сформировать единую государственную интегрированную информационную базу данных на основании информации из внутренних и внешних источников.

К внутренней информации можно было бы отнести информацию, полученную о налогоплательщике налоговым органом в процессе осуществления налогового контроля, а именно: при постановке на налоговый учёт (учредительные документы, размер уставного капитала, наличие филиалов, обособленных подразделений, имущества, счёта в кредитных учреждениях и др.); при осуществлении камеральных проверок (декларации по налогам, бухгалтерская отчётность, налоговые льготы, нарушения сроков предоставления документов и уплаты налогов и др.); о наличии недоимки, о полноте и своевременности поступления налогов, предоставленных отсрочках и рассрочках платежей в бюджет, о возвратах из бюджета заявленных сумм налоговых платежей; о результатах проведенных ранее выездных налоговых проверок налогоплательщика.

Внешняя информация могла бы включать информацию, полученную налоговыми органами о налогоплательщике от других государственных контролирующих, а также правоохранительных органов, банков, нотариальных органов, органов государственного управления и местного самоуправления, средств массовой информации, физических и юридических лиц. Как показывает практика, такая информация прямо или косвенно свидетельствует о нарушениях налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах.

В настоящее время в налоговых органах программные продукты позволяют проводить камеральную проверку представленных налоговых деклараций (расчетов) в основном только арифметически, т. к. не содержат элементов углубленного камерального анализа. К сожалению, отсутствуют и объективные критерии отбора налогоплательщиков для включения в план проведения выездных налоговых проверок, в связи с этим необходимо, прежде всего, разработать систему контрольных соотношений, в основу которых должно быть заложено проведение в автоматизированном режиме камеральной проверки:

- соотношений и взаимоувязки показателей налоговой и бухгалтерской отчетности;

- логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями налоговой и бухгалтерской отчетности, необходимыми для исчисления налоговой базы;

- сопоставимости отчетных показателей с аналогичными показателями предыдущего налогового (отчетного) периода;

- оценки бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций с точки зрения их соответствия имеющимся в налоговом органе данным о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, полученным из внешних и внутренних источников.

Система контрольных соотношений, позволит осуществлять предварительный предпроверочный камеральный анализ информации о налогоплательщиках, отобранных для проведения выездных налоговых проверок.

Такую базу данных целесообразно разместить на сервере управлений, а в базах данных территориальных налоговых инспекций хранить лишь сведения о том, что по тому или иному налогоплательщику на сервере управления имеется информация от внешних источников. При проведении камеральных и выездных налоговых проверок или иных мероприятий налогового контроля вся имеющаяся информация в автоматизированном режиме должна будет поступать в территориальную налоговую инспекцию. Помимо безусловного повышения эффективности мероприятий налогового контроля, создание единой государственной информационной интегрированной базы данных будет способствовать также воспитанию законопослушного налогоплательщика, поскольку уверенность в том, что уклонение от налогообложения будет с большей степенью вероятности обнаружено, не позволит последнему совершать нарушения законодательства о налогах и сборах.

Создание, формирование и функционирование единой государственной информационной интегрированной базы данных о налогоплательщиках должно также обязательно отвечать следующим условиям:

- сбор, обработку и обновление всей поступающей в налоговый орган информации необходимо производить непрерывно;

- информация должна быть систематизирована в таком порядке, который бы оптимально обеспечивал выборку отдельных категорий налогоплательщиков по заданным параметрам, с целью проведения сравнительного предпроверочного анализа по аналогичным налогоплательщикам;

- информация должна быть достоверной и максимально полной для отбора налогоплательщиков, в целях проведения эффективной выездной налоговой проверки.

Помимо предварительной оценки достоверности показателей представляемой налогоплательщиком бухгалтерской и налоговой отчетности, планирования и проведения предпроверочного камерального анализа с целью формирования программы выездной налоговой проверки создание единой государственной базы данных позволит налоговым органам вести постоянный оперативный мониторинг финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков.

Основными целями мониторинга должны быть:

- обеспечение камерального контроля соответствия представленных налогоплательщиком деклараций и расчетов реально созданной налоговой базе;

- рациональный отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок;

- проведение оперативных проверочных мероприятий налогового контроля в рамках сложно построенных структур организаций всех форм собственности (к примеру, вертикально-интегрированных компаний).

Исходя из специфики контрольной работы налоговых органов, может быть предложена следующая концепция организации и ведения специализированными подразделениями налоговых органов постоянного мониторинга финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков.

По глубине осуществления анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика мониторинг можно разделить на два вида:

1. Экспресс-анализ - анализ деятельности организации или группы организаций по ограниченному количеству показателей бухгалтерской и налоговой отчетности, анализ и сопоставление отдельных показателей отчетности с аналогичными показателями предыдущего периода, проверка логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями, необходимыми для исчисления налоговой базы. Экспресс-анализ осуществляется при предварительном мониторинге значительного количества организаций отрасли, а также при сравнительном анализе вертикально-интегрированных компаний.

2. Углубленный финансово-экономический анализ деятельности организаций включает в себя следующие стадии: формирование системы комплексных аналитических показателей, характеризующих основные итоги деятельности организации; анализ уровня и динамики финансовых, налоговых и экономических показателей деятельности налогоплательщика; анализ изменения структуры бухгалтерского баланса; анализ показателей ликвидности баланса и финансовой устойчивости организации; проведение расчетов и оценки динамики ряда аналитических (абсолютных и относительных) показателей. В ходе расчетов устанавливается достоверность показателей отчетности, подтверждается (не подтверждается) реальность приведенных в ней данных; проводится анализ финансовых результатов деятельности организации и ее финансового состояния, строящийся на основе оценки относительных показателей и соблюдения платежной дисциплины по налоговым и иным обязательным платежам; формируются выводы (заключения) по проведенному анализу, включающие оценку выявленных ошибок и искажений с точки зрения существенности их влияния на финансовые результаты.

По периодичности осуществления мониторинг финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика можно разделить на ежедневный мониторинг (курс доллара, цены на нефть и т.п.); ежемесячный мониторинг (объем выручки, исчисление налогов и сборов, уплачиваемых ежемесячно, состояние расчетов по налогам и сборам, состояние недоимки и т.п.); ежеквартальный мониторинг (начисление налогов и сборов, объем производства и т.п.); ежегодный мониторинг; единовременный (разовый) мониторинг (мониторинг отдельных моментов деятельности организации, развития отрасли, экономической ситуации) и т.п.

На первом этапе производится сбор и анализ информации о деятельности налогоплательщиков, получаемой от, Федеральной службы государственной статистики, Федеральной службы государственной статистики по Ставропольскому краю. Определяется налоговая нагрузка на организации (в рамках соответствующих групп). Производится анализ налоговой нагрузки по каждой группе. Определяется перечень налогоплательщиков, имеющих меньшую нагрузку, чем в среднем по анализируемой группе.

На втором этапе анализируются результаты проведенных выездных проверок, тематических, встречных и камеральных проверок, сопоставляются данные о финансово-хозяйственной деятельности, предоставленные налогоплательщиком, с данными, полученными от соответствующих государственных структур. Определяется степень соответствия данных о деятельности организаций, полученных от разных источников.

В том случае, если устанавливаются значительные расхождения показателей между организациями либо существенно изменяются экономические, хозяйственные, налоговые показатели в течение ряда анализируемых периодов, данные налогоплательщики подлежат включению в план выездных налоговых проверок.

На третьем этапе по итогам проведенного мониторинга финансово-хозяйственной деятельности составляется аналитическая записка, в которой содержатся предложения по дальнейшей реализации мер налогового контроля. Для проведения мониторинга используются данные следующих форм бухгалтерской, налоговой и иной отчетности: бухгалтерский баланс (форма № 1); отчет о прибылях и убытках (форма № 2); отчет о движении денежных средств (форма № 4); приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5); налоговые декларации, карточки лицевых счетов налогоплательщиков; другие данные, получаемые при проведении мониторинга налоговыми органами.

Следовательно, создание единой государственной интегрированной информационной базы данных о налогоплательщиках, ведение постоянного мониторинга финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, обеспечение высокого уровня информатизации налоговых органов позволит значительно упростить форму проведения камерального контроля. На основе глубокого автоматизированного камерального анализа можно обеспечить эффективный отбор налогоплательщиков для проведения результативной выездной налоговой проверки.

**Заключение**

В работе были рассмотрены налоговые проверки, которые являются одной из самых популярных и вместе с тем эффективных мер, применяемых налоговыми органами в борьбе с недобросовестными налогоплательщиками, они классифицируются по различным критериям:

В зависимости от объема проверяемой документации и места проведения налоговой проверки они делятся на:

- камеральные;

- выездные;

По объему проверяемых вопросов налоговые проверки делятся на:

- комплексные;

- тематические;

- целевые;

По способу организации налоговые проверки делятся на:

- плановые;

- внезапные;

HК РФ предусматривает также возможность проведения:

- контрольных;

- повторных проверок;

По объему проверяемых документов проверки делятся на:

- сплошные;

- выборочные.

Наиболее распространенными являются камеральные и выездные налоговые проверки.

Участниками налоговых проверок являются лица, которые наделены полномочиями либо имеют права и обязанности при совершении действий в ходе осуществления налоговой проверки.

Участников налоговой проверки можно подразделить на следующие группы:

- уполномоченные органы: налоговые органы;

- налогоплательщики, налоговые агенты, плательщики сборов, банки;

- эксперты, переводчики, специалисты, свидетели, понятые.

Так же были рассмотрены методы отбора налогоплательщиков для документальной проверки:

- первый основан на расчетах, соотношении и сравнении. Он более пригоден при использовании ЭВМ;

- второй основан на знаниях и опыте и пригоден при осуществлении проверки вручную;

- третий основан на цикличности во времени.

Для проведения документальных проверок налоговая инспекция разрабатывает программы, такие как:

- базовые программы;

- программы, учитывающие специфику проверяемых организаций по характеру осуществляемой деятельности;

- программы проведения оперативных тематических проверок по более узкому кругу вопросов.

Одной из главных причин уклонения от уплаты налогов является нестабильное финансовое положение налогоплательщика, и чем оно неустойчивее, тем сильнее намерение скрыть налоги.

Еще одна из причин уклонения от налогов - сложность и противоречивость налогового законодательства. Результаты собираемости налогов напрямую зависят от четкости изложения методик налогообложения, технической оснащенности налоговых инспекций, профессиональной подготовленности их работников, а также от уровня знаний граждан и организаций в области налогового законодательства.

Необходимо также отметить, что одним из наиболее эффективных средств уменьшения нарушений налогового законодательства, является повышение сознательности налогоплательщика.

Создание единой государственной интегрированной информационной базы данных о налогоплательщиках, ведение постоянного мониторинга финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, обеспечение высокого уровня информатизации налоговых органов позволит значительно упростить форму проведения камерального контроля. На основе глубокого автоматизированного камерального анализа можно обеспечить эффективный отбор налогоплательщиков для проведения результативной выездной налоговой проверки.

Создание единой государственной информационной интегрированной базы данных будет способствовать также воспитанию законопослушного налогоплательщика, поскольку уверенность в том, что уклонение от налогообложения будет с большей степенью вероятности обнаружено, не позволит последнему совершать нарушения законодательства о налогах и сборах.

**Список используемой литературы**

Нормативно – правовые акты.

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть первая и вторая) от 05 августа 2000 года № 117-ФЗ.
2. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. № 2118-1. в ред. Федерального закона РФ от 08.07.99г. № 142-ФЗ) // Рос. газ. - 1999. - 15 июля.

Специальная научная литература.

1. Алпатов Ю.Ф. Повышение эффективности контрольной работы -важная задача налоговых органов // Налоговый вестник. -1997. -№ 1. -С. 2-3.
2. Голищева Л.Е., Бровко Л.И., Голищев А.В. Налоговый контроль – Ставрополь: Ставропольское книжное издательство, 2006. – 156с.
3. Иванова И.Т., Вайс Е.Н. и.др. Налоги и налогообложение: Учебное пособие.- СПБ: Питер, 2007.
4. Лозовой А.М., Челышева Э.А.- Налоги и налогообложение, Ростов н/Д: Феникс, 2006.
5. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование.-М.: Омега-Л,2008.
6. Митюкова Э.С. Налоговое планирование. Анализ реальных систем.-М.:- ЭКСМО, 2008.
7. Николаева С., Мнацаканова Т. Гнездилова М. Налоги и налогообложение.-М.: Финансы и статистика,2008.
8. О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах. Инструкция Министерства РФ по налогам и сборам от 10 апреля 2000 г. № 60 // Налоговый вестник. – 2001. - № 3. – с.10.
9. Об утверждении порядка назначения выездных налоговых проверок: Приказ Министерства РФ по налогам и сборам от 8 октября 1999г. № АП - 3-16/318 // Налоги № 9 1999г.
10. Овчинникова Н.О. Налоговое планирование и налоговый контроль со стороны правоохранительных органов: практическое пособие, 2008г.
11. Регламент проведения выездных налоговых проверок: Приказ Министерства РФ по налогам и сборам от 10 ноября 2000 г. № БГ-14-16/353/дсп.
12. Романова А.Н. Организация и методы налоговых проверок:- Учебное пособие, 2007.
13. Суворов М. Процессуализация налоговых проверок. Проблемы и пути совершенствования, 2007г.
14. Тимошенко В. А. Налоговые проверки, 2007г.
15. Филина Ф.Н. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебное пособие, 2009.
16. Шашкова Т.Н. Планирование мероприятий налогового контроля на основе методов статистического моделирования // Налоговая политика и практика. - 2007.
17. www.nalog.ru