МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**Экономическое содержание, формы, методы**

**и пути совершенствования налогового контроля**

Нижний Новгород

2003

## План

|  |  |
| --- | --- |
| Введение | 3 |
| 1. Экономическое содержание и организация налогового контроля в рыночной экономике | 5 |
| 1.1. Необходимость и содержание налогового контроля  | 5 |
| 1.2. Органы, осуществляющие налоговый контроль | 9 |
| 1.3. Контрольные функции в деятельности налоговых органов и проблемы их совершенствования | 9 |
| 2. Формы и методы налогового контроля | 15 |
| 2.1. Методы налогового контроля | 15 |
| 2.2. Налоговые проверки, их виды, механизм применения | 20 |
| 2.3. Инвентаризация имущества налогоплательщика, механизм применения | 28 |
| 3. Анализ других форм налогового контроля | 32 |
| Заключение | 38 |
| Список литературы | 40 |

## Введение

Бесперебойное финансирование предусмотренных бюджетами мероприятий требует систематического пополнения финансовых ресур­сов на федеральном и местных уровнях. Это достигается в основном за счет уплаты юридическими и физическими лицами налогов и других обяза­тельных платежей. В соответствии с действующим налоговым законода­тельством и другими нормативными актами плательщики обязаны уплачи­вать указанные платежи в установленных размерах и в определенные сроки.

При постоянном росте потребностей государства в финансовых средствах механизм сбора налогов должен работать бесперебойно. Если этого не происходит, налоговые источники иссякают, и государство вынуждено искать неналоговые поступления, возрастает внешний и внутренний долг государства.

Недовольство политикой властей и нежелание платить налоги имеют глубокие исторические корни, что объективно требует постоянного совершенствования методов учета налогоплательщиков и сбора налогов.

Но, к сожалению, на практике юридические и физические лица допускают несвоевременную уплату налогов и других обязательных платежей в связи с рядом объективных и субъективных причин. В связи с этим сегодня перед налоговыми органами встает серьезная проблема – контроль за правильностью, своевременностью и полнотой взимания налогов и его совершенствование.

Эту функцию выполняет налоговый контроль.

Налоговый контроль имеет государственный властный характер, он проявляется при осуществлении субъектами налогового контроля функций по контролю за исчислением и уплатой юридическими и физическими лицами налогов и других обязательных платежей в соответствии с действующим законодательством и нормативными актами. Особенностью является то, что субъектам налогового контроля предоставлено право внесудебного рассмотрения дел о применении финансовых и административных санкций. Государственный властный характер налогового контроля обусловлен спецификой налоговых правонарушений, основанных на фискальной функции налогов, а также нежеланием налогоплательщиков уплачивать налоги. В условиях недостаточно развитой организации налогового контроля, несовершенства налогового законодательства властность порождает жалобы налогоплательщиков на решения налоговых органов, неприятие действующей налоговой системы.

Целью данной работы является изучение экономического содержания, форм, методов, а также определение путей совершенствования налогового контроля.

Поставленная цель обусловила выполнение следующих задач в рамках данной работы:

1. Изучить сущность и экономическое содержание налогового контроля, особое внимание при этом уделить проблемам совершенствования контрольных функций в деятельности налоговых органов.
2. Рассмотреть формы и методы налогового контроля.
3. Охарактеризовать и описать виды налоговых проверок.
4. Проанализировать другие формы налогового контроля.

Данная работа выполнена с использованием различных источников, таких как периодические и публицистические издания, литературные источники – учебники и учебные пособия, статьи и очерки специалистов-практиков и ученых.

1. Экономическое содержание и организация налогового контроля в рыночной экономике

**1.1. Необходимость и содержание налогового контроля**

Налоговый контроль – это специализированный (только в отношении налогов и сборов) государственный финансовый контроль, сущность которого состоит не только в проверке соблюдения налогового законодательства, но и в проверке правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, а также в устранении выявленных нарушений. Налоговый контроль как одна из функций государственного управления представляет собой систему наблюдения за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков с целью ее оптимизации для качественного исполнения законодательства о налогах и сборах.

Налоговый контроль можно рассматривать в организационном, методическом и техническом аспектах. Первый из них представляет собой выбор форм контроля, состав его субъектов и объектов; второй аспект охватывает методы осуществления контрольных действий; третий – совокупность приемов проверки, их последовательности и взаимоувязки.

Объект налогового контроля можно определить как разновидность денежных отношений публичного характера, возникающих в процессе взимания налогов и сборов и привлечения нарушителей налогового законодательства к ответственности. Что же касается отношений по введению налогов и сборов, обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, то они являются объектом судебного контроля или прокурорского надзора.

Предметом налогового контроля, в первую очередь, является своевременность и полнота исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязанностей по отношению к государству или муниципальному образованию. Однако, при этом следует также учитывать, что наряду с уплатой налогов, к числу основных обязанностей налогоплательщиков-организаций, в соответствии со ст. 23 Налогового Кодекса Российской Федерации, относится также ведение в установленном порядке учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения и представление налоговым органам и их должностным лицам документов, необходимых для начисления и уплаты налогов. С учетом этого законность составления первичных учетных документов, регистров бухгалтерского (налогового) учета и отчетности, а также достоверность и полнота содержащейся в них информации об объектах налогообложения также составляет предмет налогового контроля.

Главной целью налогового контроля является создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков, налоговых агентов и иных лиц, при которых исключается нарушение налогового законодательства или их число незначительно. Наряду с основной целью налогового контроля выделяются также цели отдельных его направлений. Так, целью контроля за расходами физических лиц является установление соответствия осуществляемых ими крупных расходов получаемым доходам, а контроля за соблюдением правил использования контрольно-кассовых машин – обеспечение полноты учета выручки денежных средств в организациях.

К числу основных задач налогового контроля относятся:

-неотвратимое наказание нарушителей законодательства о налогах и сборах;

-обеспечение правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет (государственные внебюджетные фонды);

-предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах, а также возмещение ущерба, причиняемого государству в результате неисполнения налогоплательщиками (налоговыми агентами) и иными лицами своих обязанностей.

Содержание налогового контроля включает: проверку выполнения физическими лицами и организациями обязанностей по исчислению и уплате налогов; проверку постановки на налоговый учет и исполнение налогоплательщиками связанных с ним обязанностей; проверку правильности ведения бухгалтерского (налогового) учета, своевременности представления налоговых деклараций и достоверности содержащихся в них сведений; проверку соответствия крупных расходов физических лиц их доходам; проверку исполнения налоговыми агентами обязанностей по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению соответствующий бюджет (государственный внебюджетный фонд) налогов и сборов; проверку соблюдения налогоплательщиками и иными лицами процессуального порядка, предусмотренного налоговым законодательством; проверку соблюдения банками обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством; проверку правильности применения контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением; предупреждение и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах; выявление проблемных категорий налогоплательщиков; выявление нарушителей налогового законодательства и привлечения их к ответственности; возмещение материального ущерба, причиненного государству в результате неисполнения налогоплательщиками (налоговыми агентами) и иными лицами обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством.

 Налоговый контроль включает в себя следующие стадии:

-регистрация и учет налогоплательщиков;

-прием налоговой отчетности;

-осуществление камеральных проверок;

-начисление платежей к уплате;

-контроль за своевременной уплатой начисленных сумм;

-проведение выездных налоговых проверок;

-контроль за реализацией материалов проверок и уплатой начисленных финансовых санкций и административных штрафов.

С учетом всего сказанного можно сделать вывод о том, что налоговый контроль как одна из функций государственного управления представляет собой систему наблюдения за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков с целью ее оптимизации для качественного исполнения налогового законодательства.

Эффективность налогового контроля характеризуется уровнем мобилизации в бюджетную систему налоговых доходов и других обязательных платежей; полнотой учета налогоплательщиков и объектов налогообложения; качеством налоговых проверок, снижением числа судебных разбирательств и жалоб налогоплательщиков на действия субъектов налогового контроля; сокращением времени на контакты с налогоплательщиками.

Результаты контрольной работы ИМНС Приокского района г. Нижнего Новгорода в динамике представлены в таблице 1.

Таблица 1

Динамика показателей контрольной работы контрольной работы

ИМНС Приокского района г. Нижнего Новгорода

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 |
| Количество зарегистрированных юридических лиц  | 510 | 542 | 577 | 559 |
| Проверено документально | 265 | 169 | 147 | 144 |
| Выявлено нарушений по результатам проверок | 138 | 88 | 84 | 80 |
| Удельный вес юридических лиц, у которых выявлены нарушения, % | 52,00 | 52,30 | 57,30 | 55,40 |

Из таблицы 1 видно, что количество юридических лиц, у которых в 2002 году выявлены нарушения налогового законодательства, по сравнению с 1999 г. уменьшилось на 3,4%.

Динамика нарушений налогового законодательства, а также нагрузки на налоговых работников представлена в таблице 2.

Анализ показывает, что нагрузка, выражающаяся в количестве налогоплательщиков - юридических лиц на одного работника с 2000 по 2002 гг., увеличилась с 15 до 19 в связи с уменьшением общей численности работников налоговых органов. Вместе с тем не снижено в этом периоде число юридических лиц, нарушивших налоговое законодательство, в расчете на одного налогового работника, что свидетельствуется не только о неснижающейся интенсивности налогового контроля, но и о неудовлетворительном отношению налогоплательщиков к нормам налогового права.

Таблица 2

Динамика нарушений налогового законодательства,

нагрузка на налоговых работников

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2000 | 2001 | 2002 | 2002 (в % к2000) |
| Количество юридических лиц – налогоплательщиков | 542 | 577 | 559 | 103 |
| Численность работников ИМНС, занятых в контрольных работах | 36 | 32 | 29 | 80,6 |
| Нагрузка на одного работника | 15 | 18 | 19 | 126,7 |

Особая роль налогового контроля заключается также в необходимости стабилизации финансовой системы, устойчивого поступления бюджетных доходов, соблюдения налоговой дисциплины как условия качественного выполнения обязательств перед государством физическими и юридическими лицами.

Основными документами, регламентирующими функционирование системы налогового контроля в РФ, являются Закон РФ «О государственной налоговой службе РСФСР», принятый Верховным Советом РСФСР 21 марта 1991 г., Указ Президента РФ «О государственной налоговой службе Российской Федерации» от 31 декабря 1991 г. и утвержденное им Положение о ГНС РФ, а также Налоговый Кодекс РФ.

**1.2. Органы, осуществляющие налоговый контроль**

Органами, осуществляющими налоговый контроль являются органы налоговой службы (Министерство по налогам и сборам и его подразделения в РФ), налоговой полиции, милиции, осуществляющие непосредственно оперативный контроль за поступлением налогов и других обязательных платежей в доход государства. Непосредственное отношение к контролю за поступлением налогов в отдельных случаях имеют финансовые органы (предоставление отсрочек по текущим налоговым платежам), органы Федерального казначейства (распределение налоговых платежей по уровням бюджетной системы; проверки банковских учреждений по соблюдению очередности зачисления платежей в бюджет), банковские органы (заполнение платежно-расчетных документов), органы внутренних дел (работа налоговых постов на предприятиях спиртоводочной промышленности, Госавтоинспекции, паспортно-визовая служба, адресный стол), Федеральная служба безопасности, таможенные органы, страховые органы, органы государственных внебюджетных фондов, комитеты по земельным ресурсам и землеустройству, антимонопольный комитет и т.д. Поэтому особенно важным в настоящее время является вопрос не только о взаимодействии перечисленных организаций, но и разграничение функций, ответственности за исполнение обязанностей, связанных с налоговым контролем.

**1.3. Контрольные функции в деятельности налоговых органов и проблемы их совершенствования**

На основании п.1 ст.32 НК РФ на налоговые органы в рамках осуществления налогового контроля возложены следующие контрольные функции:

- осуществление контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;

- ведение в установленном порядке учета налогоплательщиков;

- проведение разъяснительной работы по применению законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, по бесплатному информированию налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, представлению форм установленной отчетности и разъяснению порядка их заполнения, разъяснению порядка исчисления и уплаты налогов и сборов;

- направление налогоплательщику, плательщику сборов или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налогового уведомления и требования об уплате налога и сбора и другие функции.

При осуществлении налогового контроля могут быть также выявлены факты, свидетельствующие о совершении должностными лицами организации, индивидуальным предпринимателем и иных действий, бездействия, за совершение которых УК РФ установлена ответственность, поэтому функцией органов налогового контроля в данном случае будет являться подготовка в десятидневный срок со дня выявления вышеуказанных обстоятельств материалов для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

При рассмотрении обязанностей налоговых органов нельзя не принимать во внимание, что фактически реализация возложенных на налоговые органы функций осуществляется через действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов.

Должностными лицами налоговых органов являются работники налоговых органов, которые на основании положений действующего законодательства постоянно, временно или по специальному полномочию осуществляют функции представителя власти в рамках налоговых правоотношений.

Согласно положениям ст.33 НК РФ должностные лица налоговых органов обязаны:

1) действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами;

2) реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;

3) корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений, не унижать их честь и достоинство.

# Налоговая система Российской Федерации, к сожалению, далека от идеала. Возможно, это связано с тем, что современная российская налоговая система существует очень короткий период времени, но факт остается фактом – в ней имеется много проблем. Однако из наиболее острых и сложно разрешимых проблем является уклонение от уплаты налогов.

По данным Министерства РФ по налогам и сборам, исправно и полном объеме платят в бюджеты причитающиеся налоги примерно 16-17% налогоплательщиков. Около 60% налогоплательщиков налоги платят, но всеми доступными им законными, а чаще всего незаконными способами минимизируют свои налоговые обязательства. Остальные налогоплательщики не платят налоги вообще.

Для определения направлений реформирования налоговой системы России в деле борьбы с уклонением от уплаты налогов и сборов необходимо выявление причин уклонения от уплаты налогов.

Очевидно, что важнейшей причиной уклонения от уплаты налогов и сборов являются экономические мотивы (сохранение и упрочение своего материального положения). Решением этой проблемы может стать определение и применение оптимального размера налоговой нагрузки, при которой в определенной степени будут удовлетворятся потребности государства в финансовых ресурсах, и не подрываться финансовое состояние налогоплательщика.

Следующими, по значимости, причинами ухода налогоплательщиков от налогообложения являются несовершенство и сложность налогового законодательства. Налоговый кодекс, как основополагающий законодательный источник, содержит очень много «проколов» и «трудных мест» для однозначного толкования. Многие выражения сами по себе содержат спорные моменты. Так, например, спорный момент возникает при определении срока, за который может быть проведена налоговая проверка.

В силу ст. 87 налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента, непосредственно предшествовавших году проведения проверки. Мнения по поводу того, может ли быть охвачен налоговой проверкой год ее проведения, у налогоплательщиков и налоговых органов разделились. Так, по мнению одних, эта норма однозначно исключает из проверки текущий год. По мнению других, указание на три календарных года деятельности налогоплательщика, которые могут быть охвачены проверкой налогового органа в какой-то степени компенсирует отсутствие в НК РФ правил в отношении сроков, в течение которых государство вправе требовать исполнения обязанности по уплате налогов, не давая возможности выставить требования об уплате налогов за давно прошедшие налоговые периоды, что само по себе не исклю­чает права налогового органа на проверку года деятельности нало­гоплательщика, в котором прово­дится проверка.

Таким образом, для повышения эффективности налогового контроля, сокращения продолжительности выездных налоговых проверок на время разбирательств в судах, где противоборствующими сторонами выступают налоговые органы и налогоплательщики, представительным органам власти следует пересмотреть множество норм Налогового Кодекса РФ.

Среди проблем налогового контроля хотелось бы отметить проблемы, возникающие при проверках малых предприятий.

Сфера малого бизнеса относится к числу тех сфер предпринимательской деятельности, которые наименее поддаются налоговому контролю. Если финансовые потоки организации, являющейся крупным налогоплательщиком, всегда находятся под пристальным вниманием налоговых органов, а текущие налоговые платежи являются объектом постоянного мониторинга, то в отношении малых предприятий налоговый контроль объективно не может носить столь глобального всеобъемлющего характера.

Обеспечение рационального отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок является основной проблемой, без принципиального решения которой невозможен качественный контроль за сферой малого предпринимательства. Такое внимание к малым предприятиям отнюдь не случайно. Так, если относительно крупных налогоплательщиков проблема отбора вообще не стоит, ибо такие налогоплательщики должны периодически отбираться для проверок исходя из единственного критерия отбора - значения налоговых поступлений для формирования доходной части бюджета, то налоговый контроль в отношении малых предприятий без применения системы целенаправленного отбора будет в большей степени напоминать стрельбу из пушек по воробьям.

Лишь применение высокоэффективной системы отбора позволит обеспечить максимальную концентрацию усилий налоговых органов на проверках тех категорий налогоплательщиков, вероятность обнаружения нарушений у которых представляется наиболее реальной.

Важнейшим фактором повышения эффективности контрольной работы налоговых органов является совершенствование действующих процедур контрольных проверок.

Наиболее перспективным выглядит увеличение количества проверок соблюдения налогового законодательства, проводимых совместно с органами налоговой полиции. Результативность их очень высокая, поэтому дальнейшее продолжение совместной деятельности может привести к увеличению поступлений от таких проверок.

Также одной из действенной формой налогового контроля являются перепроверки предприятий, допустивших сокрытие налогов в крупных размерах в течение года с момента такого сокрытия. Подобные повторные проверки позволяют проконтролировать выполнение предприятий по акту предыдущей проверки, а также достоверность текущего учета. Практика показала, что весьма полезным в работе налоговых инспекций является проведение рейдов в вечернее и ночное время, также значительно увеличивается результативность контроля при применении перекрестных проверок, сущность которых состоит в выезде сотрудников отделов одной налоговой инспекции на территорию другой инспекции.

Необходимыми признаками любой действенной системы налогового контроля являются:

# -наличие эффективной системы отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок, дающей возможность выбрать наиболее оптимальное направление использования ограниченных кадровых и материальных ресурсов налоговой инспекции, добиться максимальной результативности налоговых проверок при минимальных затратах усилий и средств, за счет отбора для проверок таких налогоплательщиков, вероятность обнаружения налоговых нарушений у которых представляется наибольшей;

# -применение эффективных форм, приемов и методов налоговых проверок, основанных как на разработанной налоговым ведомством единой комплексной стандартной процедуре организации контрольных проверок, так и на прочной законодательной базе, предоставляющей налоговым органам широкие полномочия в сфере налогового контроля для воздействия на недобросовестных налогоплательщиков;

# -использование системы оценки работы налоговых инспекторов, позволяющей объективно учесть результаты деятельности каждого из них, эффективно распределить нагрузку при планировании контрольной работы;

# -увеличения размеров наказания за налоговые правонарушения.

# Проблема рационального отбора налогоплательщиков для проведения контрольных проверок приобретает особую значимость в условиях массовых нарушений налогового законодательства, характерных для современной России.

Необходимо существенно изменить действующую методику планирования контрольных мероприятий. В целях эффективного планирования контрольной работы нужна современная, отвечающая требованиям сегодняшнего дня система отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок, учитывающая в том числе особенности конкретных регионов и конкретных налогоплательщиков.

Одна из важнейших задач – совершенствование действующего программного обеспечения процедуры камеральных проверок и отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок.

# В настоящее время в МНС РФ продолжается работа по дальнейшему совершенствованию процедуры отбора и разрабатывается единое программное обеспечение, внедрение которого позволит автоматизировать процесс отбора налогоплательщиков с наиболее характерными уровней, динамики, соотношений различных отчетных показателей от допустимых для такого рода предприятий пределов, оценить реальный предел обязательств налогоплательщика.

Однако в настоящее момент имеется достаточное количество примеров, когда в ряде налоговых органов используются самостоятельно разработанные автоматизированные системы отбора, применение которых даже на имеющейся далеко не самой совершенной технической базе приносит весьма ощутимые результаты.

Применяемые налоговыми органами программно-информационные комплексы позволяют проводить не только автоматизированную камеральную проверку и камеральный анализ, но и по их результатам - отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок. Вместе с тем недостатком действующего программного обеспечения процедур камеральных проверок и камерального анализа является то, что оно предполагает полную автоматизацию только самой процедуры камеральной проверки, а отбор налогоплательщиков для выездных проверок осуществляется преимущественно в запросном режиме, т.е. критерии отбора вводятся налоговыми инспекторами самостоятельно. При этом весьма велика роль субъективного фактора.

Кроме того, действующее программное обеспечение разработано без учета отраслевой специфики налогоплательщиков и не ориентировано на сопоставление уровней отдельных показателей, содержащихся в отчетности, с предельными значениями этих показателей для соответствующей отрасли.

Очевидно, что основной путь совершенствования системы налогового контроля – переход к информационным технологиям, позволяющим полностью автоматизировать процесс отбора налогоплательщиков с наиболее характерными отклонениями уровней, динамики, соотношений различных отчетных показателей от допустимых для организаций соответствующих отраслей экономики значений, оценить реальный размер налоговых обязательств налогоплательщика.

2. Формы и методы налогового контроля

**2.1. Методы налогового контроля**

Налоговый контроль использует раз­нообразные формы практической органи­зации для наиболее эффективного выпол­нения стоящих перед ним задач.

Форма налогового контроля выражает содержание контрольного процесса. Выбор конкретной формы зависит от уровня раз­вития налоговой системы и организации налогового контроля, атакже от решений субъекта контроля, принимаемых исходя из конкретной практической ситуации и ко­нечных целей контрольной работы.

Форма налогового контроля может быть предварительной, текущей и после­дующей.

*Предварительный контроль* связан с ра­ботой по разъяснению налогового законода­тельства, сбору, обработке и анализу широ­кой информации о налогоплательщиках на стадии планирования налоговых проверок для принятия оптимальных решений. Это опре­деляет его значение для качественного прове­дения контрольных действий. Предваритель­ный анализ позволяет разделить совокупность лиц, подлежащих проверке, на тех, которые имеют невысокую вероятность риска налого­вых нарушений, и тех, которые могут совершать налоговые ошибки и нарушения с вы­сокой степенью вероятности. Такое разгра­ничение контроля на «группы риска» позво­ляет обеспечить максимальное количество выявленных нарушений и произведенных до­начислений на один час рабочего времени инспекторского состава.

*Текущий контроль* носит оперативный характер, является частью регулярной ра­боты и представляет собой проверку, про­водимую в отчетном периоде для оценки правильности отражения различных опера­ций и достоверности данных бухгалтерско­го учета и отчетности, представляемых в налоговые органы плательщиком

*Последующий контроль* реализуется пу­тем проведения налоговых проверок по окон­чании определенного отчетного периода.

На практике необходимо добиваться сочетания предварительного, текущего и последующего форм контроля, которые между собой тесно взаимосвязаны. В Рос­сии в настоящее время преобладает после­дующий контроль. Широкое применение этой формы контроля вызвано недостаточ­ным уровнем информированности налого­вых органов, правовым нигилизмом нало­гоплательщиков и одновременно недоста­точной работой с ними. По мере развития налогового контроля будет возрастать роль предварительного и текущего контроля, связанного с работой по разъяснению на­логового законодательства, сбору, обработ­ке и анализу широкой информации о нало­гоплательщиках, на основании которой бу­дут осуществляться выборочные проверки налогоплательщиков.

Налоговый контроль может осуществ­ляться с использованием различных мето­дов, таких как наблюдение, проверка, обследование, анализ и ревизия.

*Наблюдение* предполагает общее озна­комление с состоянием избранного объек­та налогового контроля. В качестве приме­ра можно привести налоговые посты на предприятиях, производящих этиловый спирт, наличие специальных и акцизных марок на соответствующую продукцию, реализуемую торговыми предприятиями, со­блюдение правил применения ККМ и т.д.

*Проверка* касается основных вопросов финансовой деятельности и проводится в налоговой инспекции (камеральная провер­ка) или на месте (выездная провер­ка) для выявления фактов нарушений на­логовой дисциплины и устранения их по­следствий. Камераль­ные налоговые проверки могут проводить­ся в отношении всех налогоплательщиков. Выездные налоговые проверки могут про­водиться в отношении организаций и ин­дивидуальных предпринимателей.

*Обследование* проводится с целью фик­сации сторон деятельности хозяйствующе­го субъекта с последующим использовани­ем материалов для уточнения (корректи­ровки) показателей, связанных с его финан­совым положением (доходностью), взаимо­отношениями с субъектами налогового кон­троля по поводу уплаты налогов Пример обследование места деятельности лица, за­нимающегося пошивом одежды, торговлей товарами и т.д. В первом случае произво­дится фиксация фактического наличия го­товых изделий и полуфабрикатов, во вто­ром - соответствие торговли товарами дей­ствующим условиям (наличие акцизных, специальных марок, лицензии, визуальный контроль за применением ККМ и т.д.), со­ответствие товара накладным и т.д.

*Анализ* осуществляется на базе теку­щей и годовой отчетностей, отличается си­стемным подходом, а также использовани­ем таких аналитических приемов, как сред­ние и относительные величины (для опре­деления размера объекта налога при отсут­ствии документации у налогоплательщика), группировки, сравнения и др.

*Ревизия* проводится на месте и осно­вывается на проверке первичных докумен­тов, учетных регистров, бухгалтерской и ста­тистической отчетности, фактического на­личия денежных средств.

При осуществлении налогового контро­ля работники налоговых инспекций наделены большими правами. Они могут проверять у налогоплательщиков первичные докумен­ты, записи в регистрах бухгалтерского учета, статистическую бухгалтерскую отчетность, фактическое наличие денежных средств, при необходимости опечатывать складские поме­щения, проверять в кредитно-финансовых уч­реждениях, в организациях другой ведом­ственной подчиненности достоверность до­кументов, связанных с операциями налого­плательщика, получать от должностных лиц письменные объяснения по возникающим вопросам и т. д. Допускается изъятие подлин­ных документов на основе протокола.

Классификация налогового контроля *по видам* может быть осуществлена по различным основаниям. По объекту выделяются комплексный и тематический, а по характеру контрольных мероприятий - плановый и внезапный налоговый контроль.

*Комплексным* является *контроль*, который охватывает вопросы правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления всех видов налогов, в отношении которых у налогоплательщика имеются соответствующие обязанности.

Тематический контрольограничивается проверкой правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления отдельных видов налогов, применения льгот и т.п. Например, тематической может быть признана проверка по вопросу уплаты страховых взносов.

Плановый контроль подчинен определенному планированию, а внеплановый (внезапный*) -* осуществляется в случае внезапно возникшей необходимости. Налоговое законодательство не ограничивает налоговые органы в части осуществления внезапного налогового контроля. Однако преобладающей формой контрольной деятельности налоговых органов следует признать плановый контроль. Внеплановые же, то есть внезапные проверки проводятся лишь в случае необходимости.

Исходя из метода проверки документов, налоговый контроль подразделяется на сплошной и выборочный.

Сплошной налоговый контрольосновывается на проверке всех документов и записей в регистрах бухгалтерского учета за продолжительный период времени, а выборочный налоговый контроль *-* предусматривает проверку части первичных документов за один или несколько месяцев. Как правило, если выборочной проверкой устанавливаются серьезные нарушения налогового законодательства, то после нее проводится сплошная проверка.

По месту проведения выделяется камеральный и выездной налоговый контроль. Отличие этих видов контроля заключается в месте проведения проверок.

Камеральный и выездной налоговый контроль достаточно четко определены в налоговом законодательстве. Так согласно ст. 88, 89 НК РФ, камеральнымиименуются проверки, проводимые по месту нахождения налогового органа, а выездными *-* проверки с выездом к месту нахождения налогоплательщика.

Выездные проверки являются более эффективными, так как позволяют налоговому органу использовать разнообразные методы контрольной деятельности и соответственно получить гораздо больше информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Преимущество же камерального контроля в том, что он позволяет с наименьшими затратами времени и усилий со стороны налогового органа проверить большое число налогоплательщиков на основе представленных ими налоговых деклараций и других документов.

В зависимости от неизбежности для налогоплательщика, налоговый контроль подразделяется на необязательный (инициативный) и обязательный.

По общему правилу налоговый контроль не является обязательным. Согласно ст. 11 Закона РФ от 21 марта 1991 г. "О налоговых органах Российской Федерации", налоговые органы вправе не проверять налогоплательщика сколько угодно долго в случаях, если:

-налогоплательщик своевременно представляет документы, необходимые для исчисления и (или) уплаты налогов и сборов;

-последняя проверка не выявила нарушений законодательства о налогах и сборах;

-увеличение размера имущества организаций имеет документальное подтверждение;

-отсутствуют документы и информация, ставящие под сомнение происхождения средств налогоплательщика или свидетельствующие о наличии нарушений налогового законодательства.

Тем не менее, в отдельных случаях налоговый контроль неизбежен. Например, обязательный налоговый контрольимеет место в случае осуществления проверки правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов в бюджет организацией в связи с ее ликвидацией, закрытием филиала (представительства) или прекращением права собственности на недвижимость.

По периодичности проведения в налоговом контроле различаются первоначальный и повторный.Первоначальными следует признать контрольные мероприятия, проводимые в отношении какого-либо налогоплательщика впервые в течение календарного года. Повторность же возникает в том случае, когда за этот период осуществляются две и более выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащих уплате или уплаченным налогоплательщиком за один и тот же период. Действующее налоговое законодательство ограничивает налоговые органы в праве осуществления повторных выездных проверок.

В зависимости от источников данных налоговый контроль может быть документальным и фактическим.

Документальный налоговый контрольоснован на изучении данных о проверяемом объекте, содержащихся в учетных документах. Фактический налоговый контроль учитывает все источники информации и доказательства, в том числе показания свидетелей, результаты обследования, заключения экспертов и др. Документальный и фактический нало­говый контроль тесно связаны между собой.

Выделяется также встречный налоговый контроль.Он имеет место тогда, когда при проведении камеральных и выездных налоговых проверок налоговые органы получают информацию и документы о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора) от лиц, осуществлявших с ним деятельность или как-либо с ним связанных.

По субъектам налогового контроля выделяется: контроль финансовых органов, контроль налоговых органов, контроль таможенных органов, контроль органов государственных внебюджетных фондов. Наряду с налоговым контролем, осуществляемым соответствующими государственными органами, можно выделить и внутренний налоговый контроль,осуществляемый руководителями или ревизорами организаций-налогоплательщиков.

Выбор метода контроля зависит от ряда факторов, общего состояния контрольной работы в регионе, уровня развития инфор­мационно-аналитического обеспечения, со­стояния расчетов конкретных налогопла­тельщиков с бюджетом, результатов пре­дыдущих проверок и др.

Основным методом налогового контроля является документальная проверка налогоплательщиков.

Документальная проверка юридических лиц осуществляется в соответствии с годовыми планами работы инспекции и квартальными графиками проверок, составляемыми по каждому участку работы. В них включают в первую очередь предприятия, имеющие прибыль в значительных размерах или допускающие грубые нарушения в ведении бухгалтерского учета и налогового законодательства, а также все убыточные предприятия для выяснения причин убытков и объявления их банкротами.

Документальная проверка может длиться, как правило, не более 30 дней. Этот срок может быть увеличен в исключительных случаях с разрешения руководителя Государственной налоговой инспекции или его заместителя.

Налоговые органы при проверке первичных документов и учетных регистров применяют **сплошной или выборочный метод.**

*Сплошной метод* характеризуется проверкой всех документов, в том числе записей в регистрах бухгалтерского учета. Сплошной проверке подвергаются, как правило, кассовые и банковские операции. Расчеты же с поставщиками, покупателями, заказчиками, дебиторами и кредиторами, а также др. участники деятельности предприятия проверяют сплошным методом в случаях, указанных в программе.

*Выборочный метод* – это метод, при котором проверяют часть первичных документов в каждом месяце проверяемого периода или за несколько месяцев. В тех случаях, когда выборочной проверкой будут установлены серьезные нарушения, то проверка на данном участке деятельности предприятия проводится сплошным методом с обязательным изъятием документов, свидетельствующих о скрытии (занижении) прибыли (дохода) или сокрытии иных объектов от налогообложения и о злоупотреблениях, в порядке, предусмотренном Инструкцией Министерства финансов РФ от 26 июля 1991 г. №16\176 «О порядке изъятия должностным лицом Государственной налоговой инспекции документов, свидетельствующих о сокрытии (занижении) прибыли (доходов) или сокрытии иных объектов от налогообложения у предприятий, учреждений, организаций и граждан».

**2.2. Налоговые проверки, их виды, механизм применения**

Одним из условий функционирования налоговой системы является эффективный налоговый контроль, осуществляемый, в том числе и путем проведения налоговых проверок. Общие правила проведения налоговых проверок (камеральных и выездных) регламентируются ст. 87 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), в соответствии, с которой проверка может быть проведена у налогоплательщика (как юридического, так и физического лица, в том числе осуществляющего предпринимательскую деятельность без образования юридического лица), плательщика сборов и налогового агента.

К общим правилам проведения налоговых проверок относятся:

* проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности проверяемых, непосредственно предшествующих году проверки;
* запрещается проведение повторных выездных проверок (в течение календарного года) по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период;
* в том случае, если организация-налогоплательщик реорганизуется или ликвидируется, правило об ограничении проверок не применяется. Повторная проверка может быть проведена также и в порядке контроля за деятельностью налогового органа его вышестоящим налоговым органом по мотивированному постановлению последнего и с соблюдением требований, предъявляемых к проведению проверки.

Необходимо обратить внимание на то, что ограничение, касающееся проведения повторных выездных проверок, в соответствии со ст. 87 НК РФ применяется к налогоплательщикам (плательщикам сборов), но не к налоговым агентам. К налоговым агентам не применяется и положение этой статьи в части проведения встречных проверок (т.е. проверок документов, относящихся к деятельности проверяемых) у лиц, связанных с ними, например, у контрагентов по гражданско-правовому договору.

Налоговый кодекс РФ различает два вида налоговых проверок:

* камеральная налоговая проверка (ст. 88 НК РФ) и
* выездная налоговая проверка (ст. 89 НК РФ).

*Камеральная налоговая проверка* проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплата налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа (ст. 87 НК РФ).

Проверка проводится уполномоченным должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями (без специального решения руководителя налогового органа) в течение трех месяцев со дня фактической даты представления проверяемым соответствующих документов. Указанная дата является началом проверки.

Проверяется правильность расчетов представленной отчетности (декларации), служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, полнота и четкость заполнения всех реквизитов, а также соблюдение установленных правил составления форм отчетности и сопоставимость их показателей. При недостаточности информации налоговые органы имеют право потребовать у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в 5-тидневный срок (ст. 93 НК РФ). Отказ налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) от представления требуемых документов или непредставление их в установленные сроки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ. В соответствии с указанной статьей непредставление в установленный срок налогоплательщиком документов и (или) иных сведений влечет взыскание штрафа в размере 50 рублей за каждый непредставленный документ, а отказ организации представить требуемые документы влечет взыскание штрафа в размере 5000 рублей.

В ходе проверки налоговые органы имеют право вызвать налогоплательщиков (плательщиков сборов или налоговых агентов) письменным уведомлением в налоговые органы для дачи необходимых пояснений (ст. 31 НК РФ). Кроме того, если необходимо получить информацию о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора), связанную с иными лицами, налоговый орган может потребовать у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика или плательщика сбора (встречная проверка).

Составление акта при камеральной проверке законодатель не требует. Если в ходе проверки выявляются ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

На суммы доплат по налогам, выявленным в ходе камеральной проверки, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени. При неисполнении требования в установленный срок в отношении налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) может быть принять решение о принудительном взыскании сумм налога и пени. Решение о взыскании сумм налога и пени в бесспорном порядке в соответствии со ст. 46 НК РФ принимается не позднее 60 дней после истечения срока, установленного для исполнения обязанности по уплате налога. Если решение о взыскании принимается после истечения указанного срока, то оно считается недействительным и исполнению не подлежит.

Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) в срок не позднее 5 дней после вынесения решения о взыскании необходимых денежных средств.

Таким образом, налогоплательщикам следует обратить внимание на ряд существенных моментов, касающихся камеральных налоговых проверок, которые впервые нашли отражение в НК РФ:

- проверкой может быть охвачено не более трех лет деятельности налогоплательщика, предшествовавших году проведения проверки;

- на проведение камеральной проверки отводится три месяца. По истечении данного срока налоговый орган не вправе требовать от налогоплательщика представления каких-либо документов;

- специального решения руководителя налогового органа на проведение камеральной проверки не требуется;

- в ходе проверки налоговые органы могут требовать дополнительные документы и сведения от налогоплательщика, а также вызывать последнего для получения объяснений по возникающим вопросам;

- результатом камеральной проверки может быть внесение налогоплательщиком изменений в представленные налоговому органу документы; вынесение налоговым органом решения о взыскании недоимки по налогам, пени и штрафных санкций.

В целях устранения возникших между налоговыми органами и налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми агентами) разногласий, а также в целях получения более объективной информации о финансово-хозяйственной деятельности последних налоговый орган вправе принять решение о проведении выездной налоговой проверки.

*Выездная налоговая проверка* (провер­ка с выходом на объект контроля) проводится с ис­пользованием документов первичного бух­галтерского учета и других учетных мате­риалов, подтверждающих получение дохо­дов, обоснованность списания расходов, полноту уплаты налогов и др. Она характе­ризуется более высокой объективностью изучения полноты и правильности налого­вых расчетов, сопоставлением их с данными первичных документов, аналитическим и синтетическим учетом, бухгалтерской от­четностью. Выездная проверка, та­ким образом, является основным методом налогового контроля.

В отличие от камеральной проверки налоговый инспектор не может начать выездную проверку по собственной инициативе. Проверка проводится на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Форма решения утверждена приказом МНС РФ от 08.10.99 г. № АП-3-16/318 «Об утверждении Порядка назначения выездных налоговых проверок» (в редакции Дополнения №1, утвержденного приказом МНС РФ от 07.02.2000 № АП-3-16/34).

Наличие решения – единственное основание для допуска лиц, проводящих проверку, к проведению выездной налоговой проверки.

Отсутствие хотя бы одного реквизита в тексте решения является основанием для недопуска проверяющих к проведению проверки.

Решение вручается проверяющим руководителю предприятия либо иному уполномоченному лицу налогоплательщика. Отсутствие в момент предъявления решения налогоплательщика (его должностных или уполномоченных лиц) не является основанием для отмены выездной налоговой проверки или ее перенесения на более поздний срок. Решение может быть вручено секретарю или иному уполномоченному лицу под расписку. Если налогоплательщик уклоняется от получения решения, оно высылается по почте заказным письмом. В этом случае датой вручения решения будет считаться шестой день с момента отправки письма.

Фиксация даты вручения очень важна, так как дата вручения решения, в общем случае, является датой начала проведения проверки.

Одновременно с вручением решения налогоплательщику вручается требование о представлении документов в порядке, предусмотренном статьей 93 НК РФ. В требовании обычно содержится общий перечень документов, необходимых для проведения проверки. Указанные в требовании документы налогоплательщик обязан представить в течение пяти дней с момента получения требования.

В процессе проведения проверки проверяющие вправе потребовать от налогоплательщика любые документы, связанные с исчислением и (или) уплатой налогов. В общем случае проверяются все документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, в том числе: первичные документы – накладные, путевые листы и т.д., бухгалтерские документы – оборотные ведомости, ведомости начисления зарплаты и т.д., движение денежных средств по счетам предприятия и т.д. Причем существует презумпция правоты проверяющего, то есть считается, что инспектором затребованы документы, значит, они ему необходимы для проведения проверки.

Если налогоплательщик считает, что затребованные проверяющим документы не связаны прямо или косвенно с исчислением или уплатой налогов, он имеет право обжаловать требование о предоставлении документов в суде, так как данное требование попадает под определение «акт налогового органа» (п.48 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Следует отметить, что имеются прецеденты, когда налоговые органы проиграли дела о взыскании налоговых санкций по ст. 126 НК РФ из-за нечеткости сформулированных требований.

Так, в деле №А42-4625/00-5 от 14.05.02, рассмотренном в АС Нижегородской области, отмечается, что «…требование ИМНС о предоставлении документов не содержит указания, какие именно подлежат представлению обществом. Абстрактно сформулированная инспекцией обязанность представить документы не только дезориентирует налогоплательщика при ее исполнении, но и не позволяет установить размер штрафа, подлежащего взысканию за данное налоговое правонарушение, поскольку он определяется в зависимости от количества затребованных, но не представленных документов.

Ответственность, предусмотренная пунктом 1 статьи 126 НК РФ, установлена за отказ или непредставление налогоплательщиком документов, запрошенных налоговым органом. Между тем, ответственность по пункту 1 статьи 126 НК РФ может быть применена только в том случае, если запрошенные налоговым органом документы имелись у налогоплательщика, но не были им представлены…

В ходе выездной проверки для получения свидетельств о произведенных правонарушениях налоговый орган вправе производить следующие действия:

* вызывать и допрашивать свидетелей;
* проводить осмотр помещений, документов и предметов;
* производить выемку документов;
* производить экспертизу с привлечением экспертов и специалистов.

Проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки.

Запрещается проведение налоговыми органами повторных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка производится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Проверка не может продолжаться более двух месяцев, если иное не установлено законом. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. При проведении выездных налоговых 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 независимо от проведения проверки самого налогоплательщика. Срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика. В эти сроки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику требования о предъявлении документов в соответствии со статьей 93 НК РФ и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов. Срок два месяца, установленный для проведения проверки, может не совпадать с двумя календарными месяцами.

По окончании проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения.

По результатам выездной налоговой проверки после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки, подписываемый этими лицами и руководителем проверяемой организации либо ее представителем. Об отказе представителей организации подписать акт делается соответствующая запись в акте. В случае, когда указанные лица уклоняются от получения акта налоговой проверки, это должно быть отражено в акте налоговой проверки.

Требования к оформлению акта выездной налоговой проверки установлены Инструкцией МНС РФ от 10.04.2000 № 60 «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах», утвержденной приказом МНС РФ от 10.04.2000 № АП-3-16/138.

Акт налоговой проверки вручается руководителю организации-налогоплательщика либо представителем под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения налогоплательщиком или его представителем.

Необходимо отметить, что налоговый орган обязан известить налогоплательщика о времени и месте рассмотрения акта только в случае представления налогоплательщиком возражений. Все вопросы, возникшие при проведении и оформлении результатов проверки, необходимо решать с налоговыми органами до дня рассмотрения материалов проверки и вынесения решения.

Нарушение процедуры рассмотрения материалов проверки может послужить основанием для обращения налогоплательщика с иском в суд.

В постановлении АС Нижегородской области 10.01.01 №Ф-04/6-943/А45-2000 рассматривалась ситуация, когда налогоплательщик уведомил ИМНС об изменении адреса. Однако извещение о рассмотрении дела было направлено по старому адресу. Нарушение процедуры извещения организации о времени и месте рассмотрения дела повлекло отмену решения суда первой инстанции о взыскании налоговых санкций, и дело направлено на новое рассмотрение.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит одно из перечисленных ниже решений:

- о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения. Это решение выносится в случае установления налоговым органом фактов нарушения налогового законодательства;

- об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. Это решение выносится в случае, если в акте содержаться сведения, формально содержащие признаки налоговых правонарушений, но в силу определенных причин налогоплательщик не подлежит привлечению к налоговой ответственности;

- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. Такое решение выносится при наличии обстоятельств, исключающих возможность вынесения правильного и обоснованного решения о привлечении или об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности на основании имеющихся материалов налоговой проверки.

Копия решения налогового органа вручается налогоплательщику либо его представителю под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате получения акта налогоплательщиком либо его представителем. Если руководитель организации-налогоплательщика или его представитель уклоняются от получения копии решения, оно отправляется по почте заказным письмом и считается полученным налогоплательщиком по истечении шести дней после его отправки.

В десятидневный срок с даты вынесения решения налоговый орган должен направить налогоплательщику требование об уплате недоимки по налогу и пени.

Налоговые органы могут обратиться с иском о взыскании налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности взыскания санкции). Дата составления акта – это дата, указанная на титульном листе акта, а не дата вручения его налогоплательщику. При обращении налогового органа в суд с иском о взыскании штрафных санкций по истечении данного срока судом будет отказано в удовлетворении исковых требований.

Если налогоплательщик не согласен с выводами налогового органа, он имеет право обжаловать решение. Решение может быть обжаловано в административном порядке в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) либо в суд.

В административном порядке жалоба может быть подана в течение трех месяцев с момента вынесения решения. Подача жалобы не лишает налогоплательщика права на обращение в суд. Обращение в суд производится по правилам, установленным АПК РФ.

Таким образом, налоговые проверки являются основной формой контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, и при их проведении используются практически все перечисленные формы налогового контроля.

**2.3. Инвентаризация имущества налогоплательщика, механизм применения**

Инвентаризация имущества может осуществляться представителями налоговых органов при необходимости. Порядок ее проведения регулируется Положением «О порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке», утвержденным совместным приказом Минфина и МНС РФ от 10.03.99 № 20н/ГБ-3-04/39.

Распоряжение о проведении инвентаризации имущества налогоплательщика при выездной налоговой проверке, порядке и сроках ее проведения, составе инвентаризационной комиссии принимает руководитель государственной налоговой инспекции (его заместитель) по месту нахождения налогоплательщика, а также по месту нахождения принадлежащего ему недвижимого имущества и транспортных средств. Распоряжение регистрируется в журнале регистрации распоряжений о проведении инвентаризации.

Под имуществом в данном случае понимается: основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства, кредиторская задолженность и иные финансовые активы.

В перечень имущества, подлежащего инвентаризации может быть включено любое имущество налогоплательщика независимо от его местонахождения.

Инвентаризация имущества организации производится по его местонахождению и каждому материально ответственному лицу.

Основными *целями инвентаризации* являются: выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению, сопоставлению фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, а также проверка полноты отражения в учете обязательств.

Перечень имущества, проверяемого непосредственно при налоговой проверке, устанавливается руководителем государственной налоговой инспекции (его заместителем). Проверка фактического наличия имущества производится при участии должностных лиц, материально ответственных лиц, работников бухгалтерской службы налогоплательщика.

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств. Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием "до инвентаризации на "..." (дата)", что должно служить основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Материально ответственные лица, дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию, отражены в бухгалтерских регистрах или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Сведения о фактическом наличии имущества записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее, чем в двух экземплярах.

Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств и другого имущества, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

Налогоплательщик должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

Инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом.

Описи заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток.

Наименования инвентаризуемых ценностей и объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете.

На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны.

Исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются.

На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями членов инвентаризационной комиссии.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии, материально ответственные лица, В конце описи материально ответственные лица, дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии и об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий.

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны.

Для оформления инвентаризации необходимо применять формы первичной учетной документации по инвентаризации имущества согласно приложениям N 4 - 13 к настоящему Положению либо формы, разработанные министерствами, ведомствами. В частности, при инвентаризации рабочего скота и продуктивных животных, птицы и пчелосемей, многолетних насаждений, питомников применяются формы, утвержденные Министерством сельского хозяйства и продовольствия Российской Федерации для сельскохозяйственных организаций.

По результатам проведенной инвентаризации имущества налогоплательщика составляется ведомость результатов выявленных инвентаризацией, которая подписывается Председателем комиссии.

Результаты инвентаризации имущества налогоплательщика отражаются в акте документальной проверки и учитываются при рассмотрении материалов налоговой проверки.

3. Анализ других форм налогового контроля

В настоящее время Налоговый кодекс РФ предусматривает три самостоятельные формы налогового контроля:

* учет налогоплательщиков;
* налоговые проверки;
* налоговый контроль за расходами физических лиц.

Проанализируем такие формы проведения налогового контроля, как учет налогоплательщиков и налоговый контроль за расходами физических лиц.

*Учет налогоплательщиков (регистрация предприятий)*

Налогоплательщик должен встать на налоговый учет по месту нахождения организации, местам нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

После введение в действие части первой НК РФ филиалы и др. обособленные подразделения не являются самостоятельными налогоплательщиками, а лишь выполняют функции головной организации по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных подразделений (ст. 19 НК РФ).

Вместе с тем организациям предписано вставать на налоговый учет и по месту своего нахождения, и по месту нахождения филиалов. Кроме того, налогоплательщик обязан письменно уведомить налоговый орган по месту учета обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории РФ, в течения одного месяца со дня их создания.

Местом нахождения организации признается место его государственной организации, т.е. юридический адрес, который поименован в учредительных документах. Местом нахождения филиалов и др. обособленных подразделений организации признается место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение.

Налоговый кодекс различает понятия «место нахождения организации» и «место осуществления организацией своей деятельности». Дело в том, что понятие места нахождения организации связано лишь с учетом налогоплательщиков, тогда как кри­терий места осуществления деятельности — с опре­делением момента возникновения обязательств по уплате ряда налогов, в первую очередь, местных [27]. При решении вопроса о постановке на учет по месту нахождения принадлежащего налогоплатель­щику недвижимого имущества необходимо учесть следующее.

К недвижимым вещам (недвижимое имуще­ство, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, т. е. Объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их на­значению невозможно, в том числе леса, многолет­ние насаждения, здания, сооружения. К недвижимым вещам также относятся подле­жащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, косми­ческие объекты.

Право собственности и другие вещные права на не­движимые вещи, ограничения этих прав, их воз­никновение, переход и прекращение подлежат го­сударственной регистрации в едином государствен­ном реестре учреждениями юстиции. Регистрации подлежат права: собственности, хозяйственного ве­дения, оперативного управления, пожизненного наследуемого владения, постоянного пользования, а также ипотека и сервитут.

Местом нахождения имущества Налоговый ко­декс РФ признает:

* для морских, речных и воздушных транспорт­ных средств — место нахождения (жительства) соб­ственника имущества;
* для остальных транспортных средств, не пои­менованных выше, — место (порт) приписки или место государственной регистрации, а при отсутст­вии таковых — место нахождения (жительства) соб­ственника имущества;
* для иного недвижимого имущества — место фактического нахождения имущества. В первую очередь это относится к зданиям, помещениям, со­оружениям и т. п.

После рассмотрения указанных вопросов нало­гоплательщик должен подать заявление о поста­новке на учет в налоговый орган в следующие сроки:

- в течение 10 дней с момента государствен­ной регистрации по месту нахождения организа­ции;

- в течение 10 дней с момента государственной регистрации по месту жительства физического лица, осуществляющего деятельность без образова­ния юридического лица;

- в течение одного месяца после создания обособ­ленного подразделения по месту осуществления деятельности в Российской Федерации через обо­собленное подразделение;

- в течение 30 дней со дня регистрация недвижи­мого имущества по месту его нахождения;

- в течение 10 дней после выдачи лицензии, сви­детельства или иного документа, на основании ко­торого осуществляют деятельность нотариусы, ча­стные детективы, частные охранники (по месту их жительства).

Постановка на налоговый учет физических лиц, не являющихся индивидуальными предпри­нимателями, осуществляется налоговым органом по месту жительства на основе информации, пре­доставляемой организациями, осуществляющими регистрацию физических лиц по месту жительства или регистрацию актов гражданского состояния. Такие организации обязаны сообщать соответст­венно о фактах регистрации, рождения и смерти физических лиц в налоговые органы по месту свое­го нахождения в течение 10 дней после регистрации указанных лиц или фактов [27].

При подаче заявления о постановке на учет ор­ганизация одновременно с заявлением должна представить копии заверенных в установленном порядке: свидетельства о регистрации; учредитель­ных и иных документов, необходимых для государ­ственной регистрации; других документов, под­тверждающих в соответствии с законодательством Российской Федерации создание организации.

При подаче заявления индивидуальный пред­приниматель одновременно с заявлением о поста­новке на учет представляет свидетельство о госу­дарственной регистрации или копию лицензии на право занятия частной практикой, а также доку­менты, удостоверяющие личность налогоплатель­щика и подтверждающие регистрацию по месту жительства.

Налоговый орган обязан в течение 5 дней со дня подачи всех необходимых документов осущест­вить постановку на учет налогоплательщика и выдать соот­ветствующее свидетельство. Каждому налогоплате­льщику присваивается единый по всем налогам и сборам, в том числе подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации и на всей территории Рос­сийской Федерации, идентификационный номер налогоплательщика. Порядок и условия присвое­ния, применения, а также изменения идентифика­ционного номера налогоплательщика регулируются приказом ГНС РФ от 27.11.98 «Об утверждении порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификацион­ного номера налогоплательщика и форм докумен­тов, используемых при учете в налоговом органе юридических и физических лиц», зарегистрирован­ным в Минюсте РФ 22.12.98 № 1664.

*Налоговый контроль за расходами физических лиц* начинается с постановки налогоплательщика – физического лица на учет и присвоения ему идентификационного номера налогоплательщика (ИНН).

Существует определенный порядок постановки на учет, переучета и снятия с учета.

Физическое лицо подает заявление о постановке на учет в налоговые органы. Форма заявления о постановке на учет устанавливается Министерством Российской Федерации по налогам и сборам. При подаче заявления организация одновременно с заявлением о постановке на учет представляет в одном экземпляре копии заверенных в установленном порядке: свидетельства о регистрации, учредительных и иных документов, необходимых при государственной регистрации, других документов, подтверждающих в соответствии с законодательством Российской Федерации создание организации.

При подаче заявления индивидуальный предприниматель одновременно с заявлением о постановке на учет представляет свидетельство о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или представляет копию лицензии на право занятия частной практикой, а также документы, удостоверяющие личность налогоплательщика и подтверждающие регистрацию по месту жительства.

При постановке на учет в состав сведений о налогоплательщиках - физических лицах включаются также их персональные данные: фамилия, имя, отчество; дата и место рождения; пол; адрес места жительства; данные паспорта или иного документа, удостоверяющего личность налогоплательщика; гражданство.

Новые формы заявлений о постановке на учет утверждаются до начала года, с которого они начинают применяться [17].

Налоговый орган обязан осуществить постановку налогоплательщика на учет в течение пяти дней со дня подачи им всех необходимых документов и в тот же срок выдать соответствующее свидетельство, форма которого устанавливается Министерством Российской Федерации по налогам и сборам.

Об изменениях в уставных и других учредительных документах организаций, в том числе связанных с образованием новых филиалов и представительств, изменением места нахождения, а также о разрешении заниматься лицензируемыми видами деятельности организации обязаны уведомлять налоговый орган, в котором они состоят на учете, в 10-дневный срок с момента регистрации изменений в учредительных документах. Об изменении места жительства индивидуальные предприниматели обязаны уведомлять налоговый орган, в котором они состоят на учете, в 10-дневный срок с момента такого изменения.

Если состоящий на учете налогоплательщик сменил место своего нахождения или место жительства, то снятие с учета налогоплательщика производится налоговым органом, в котором налогоплательщик состоял на учете, в течение пяти дней после подачи налогоплательщиком заявления об изменении места своего нахождения или места жительства. Налогоплательщик обязан заявить в налоговый орган об изменении места своего нахождения или места жительства в 10-дневный срок с момента такого изменения.

В случае ликвидации или реорганизации организации, принятия организацией решения о закрытии своего филиала или иного обособленного подразделения, прекращения деятельности через постоянное представительство, прекращения деятельности индивидуального предпринимателя снятие с учета производится налоговым органом по заявлению налогоплательщика в течение 14 дней со дня подачи такого заявления.

 Постановка на учет, снятие с учета осуществляются бесплатно.

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов, в том числе подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, и на всей территории Российской Федерации идентификационный номер налогоплательщика.

Налоговый орган указывает идентификационный номер налогоплательщика во всех направляемых ему уведомлениях.

Каждый налогоплательщик указывает свой идентификационный номер в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством.

Порядок и условия присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика определяются Министерством Российской Федерации по налогам и сборам.

На основе данных учета Министерство Российской Федерации по налогам и сборам ведет Единый государственный реестр налогоплательщиков в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Сведения о налогоплательщике с момента постановки на учет являются налоговой тайной, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом.

Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) формируется как цифровой код, состоящий из последовательности цифр, характеризующих слева направо следующее:

- код налогового органа, который присвоил налогоплательщику идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), (NNNN);

- собственно порядковый номер:

- для налогоплательщиков-организаций - 5 знаков (XXXXX),

- для налогоплательщиков - физических лиц - 6 знаков (XXXXXX);

- контрольное число, рассчитанное по специальному алгоритму, установленному Министерством Российской Федерации по налогам и сборам:

- для налогоплательщиков - организаций - 1 знак (С),

- для налогоплательщиков - физических лиц - 2 знака (СС).

Алгоритм расчета контрольного числа может быть опубликован по специальному распоряжению Министерства Российской Федерации по налогам и сборам.

Структура идентификационного номера налогоплательщика (ИНН) представляет собой:

- для организации - десятизначный цифровой код:

 —————————————————————————————

 | N | N | N | N | X | X | X | X | X | C |

 —————————————————————————————

- для физического лица - двенадцатизначный цифровой код:

 ——————————————————————————————

 | N | N | N | N | X | X | X | X | X | X | C | C |

 ——————————————————————————————

Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) присваивается налоговым органом:

организации - при постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения;

физическому лицу по месту жительства:

- физическому лицу - налогоплательщику - при постановке на учет в налоговом органе;

- физическому лицу, не являющемуся налогоплательщиком, т.е. не имеющему обязанности уплачивать налоги и (или) сборы, - при учете сведений о нем, поступающих в налоговый орган в соответствии с нормами пунктов 3 и 5 статьи 85 Кодекса [14].

Заключение

## Как уже отмечалось ранее, субъекты налогообложения обязаны вносить налоговые платежи в установленных размерах и в определенные сроки в бюджет РФ. Уплачиваемые налоги представляют собой особую форму инвестиций в социальную среду и носят возвратный характер. Их нельзя рассматривать как акцию по конфискации части собственности, так как они должны вернуться предпринимателю в форме расширения потребительского спроса, в виде новых технологий, товаров, более развитой инфраструктуры услуг, более благоприятным условиям ведения бизнеса. Однако в нашей стране на данном этапе реформирования государственного устройства и налоговой системы исполнение этой обязанности налогоплательщика по уплате налогов оставляет желать лучшего.

По оценкам специалистов, в хозяйственной практике присутствует четыре основных мотива уклонения то уплаты: моральные, политические, экономические и технические.

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.

На наш взгляд, сейчас в первую очередь необходимо совершенствовать законодательную базу, регулирующую организацию и осуществление налогового контроля. При этом надо взять самое лучшее и подходящее для наших условий из зарубежного опыта в этой области.

Налоговый контроль в России осуществляется в трех формах: предварительный, текущий и последующий, используются при этом такие методы как наблюдение, обследование, анализ и проверки, которые подразделяются на камеральные и выездные. Последние являются специфическим методом налогового контроля, который сочетает в себе все методы.

Необходимость совершенствования форм и методов налогового контроля также вытекает из того, что практически каждая вторая проверка заканчивается безрезультатно.

В результате проделанной работы можно отметить, что важнейшим фактором повышения эффективности контрольной работы налоговой инспекции является совершенствование действующих процедур налогового контроля:

-системы отбора налогоплательщиков для проведения проверок;

-использование системы оценки работы налоговых инспекторов;

-форм и методов налоговых проверок.

Совершенствование каждого из этих элементов позволит улучшить организацию налогового контроля в целом. Наличие эффективной системы отбора налогоплательщиков позволит выбрать наиболее оптимальное направление использования кадровых и материальных ресурсов налоговой инспекции. При совершенствовании работы с кадрами перспективным здесь может быть переход на балльную оценку работы налоговых инспекторов.

Совершенствование форм и методов налогового контроля должно происходить по следующим направлениям:

-увеличение количества совместных проверок с органами федеральной службы налоговой полиции;

-повторные проверки предприятий, допустивших сокрытие налогов в крупных размерах;

-проведение перекрестных проверок;

-использование косвенных методов исчисления налогооблагаемой базы при наличии законодательных норм.

Данный перечень путей совершенствования, конечно же, не является исчерпывающим. Необходимо искать дальнейшие направления улучшения контрольной работы налоговой инспекции, при этом мобилизуя усилия на выше упомянутых направлениях.

Государство обязано создать прочную основу для организации и проведения налогового контроля, сделать его независимым. Независимость от местных властных органов в условиях коренной ломки экономических отношений, затрагивающих интересы всех хозяйствующих субъектов и большинства граждан, предполагает реализацию на практике проводимой в стране налоговой политики с использованием норм налогового права, а не субъективных решений и мнений.

# Список литературы

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации, части 1 и 2 с изменениями и дополнениями на 15 августа2001г. – М.: «Проспект», 2001 г. – 464 с.
2. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» № 2118-1 от 27 декабря 1991 г. (в редакции Федерального закона от 08.07.99 № 142-ФЗ) // Российская газета – 1999 – 15 июля.
3. Закон РФ «О налоговых органах Российской Федерации» №943-1 от 21 марта 1991 г. (в редакции Федерального закона от 08.07.99 № 151-ФЗ) // Российская газета - 1999. – 15 июля.
4. Указ Президента Российской Федерации «Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей» №1006 от 23 мая 1994 г. (в редакции Указа Президента РФ от 03.08.99 № 977) // Рос. газ. – 1999. – 11 авг.
5. Приказ Министерства РФ по налогам и сборам «О порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке» №ГБ-3-04/39 от 10 марта 1999 г. // Финансовая газета. – 1999 г. - № 14. – с. 10-12.
6. Приказ Министерства РФ по налогам и сборам «Об утверждении порядка назначения выездных налоговых проверок» №АП-3-16/318 от 8 октября 1999 г. // Налоги. – 1998. - № 9. – с. 8-10.
7. Инструкция Министерства РФ по налогам и сборам «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах» № 60 от 10 апреля 2000 г. // Налоговый вестник. – 2001. - № 3. – с. 10.
8. Письмо Госналогслужбы РФ «Методические рекомендации по проведению документальных проверок налоговыми органами РФ» №ПВ-4-13/27Н/дсп. от 29 марта 1996 г.
9. Приказ Министерства РФ по налогам и сборам «Регламент проведения выездных налоговых проверок» № БГ-14-16/353/дсп. от 10 ноября 2000 г.
10. Бушмин Е.В. Совершенствование методов налогового контроля с использованием информационных технологий // Налоговый вестник – 1998. - № 8. - С.3-6.
11. Бюджетная система России: Учебник для вузов/ Под ред. Проф. Г.Б. Поляка. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 550 с.

Валов М.А. Выездная налоговая проверка // Налоги и платежи / Арбитражная налоговая практика – 2001 - № 2.

1. Васькин В.Н. «Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при выездной налоговой проверке» //Налоговый вестник. – 2000. – декабрь. – с.81-82.
2. Виговский Е.В., Виговская М.Е. «О предпринимательской деятельности и налоговом контроле за расходами физических лиц» //Консультант. – 2000.- №17. – с.47-53.
3. Гусев Т.А. Как эффективнее провести налоговую проверку // Налоги. – 1998. - № 9. – с.13.
4. Гусева Т. Совершенствование механизма проведения налоговых проверок и оформления их результатов // Право и экономика. – 2000. - № 10. – С.34-40.
5. Денисов Д. Налоговый контроль за расходами физических лиц // Налоги. – 2000. - №1. – с.7-15.
6. Евмененко Т.О. «Налоговый контроль и ответственность налогоплательщиков» //Бухгалтерский учет. – 2000. - №3.- с.40-48.
7. Журихина Т.И. Порядок снятия с учета налогоплательщика-организации // Аудиторские ведомости – 2000 - №1.
8. Киселев М.В. Налоговая проверка предприятия // Российский налоговый курьер – 2000 - № 11.
9. Комментарий к Налоговому кодексу РФ (части первой и второй)/ Под ред. Р.Ф. Захаровой, С.В. Земляченко. – М.: ПБОЮЛ Грачев С.М., 2001. – 720 с.
10. Мачин С.П. Налоговая полиция проводит проверку на предприятии // Главбух / Юридический практикум – 2001 - № 22.
11. Мехова Т.Н. Налоговые проверки – взгляд «изнутри» // Главная книга – 2002 - № 9.
12. Методика налоговых проверок – М.: «ПРИОР», 2000. – 288 с.
13. Михайлова О.Р. Выездная налоговая проверка как форма налогового контроля // "Ваш налоговый адвокат", N 3, III квартал 2001 г.
14. Налоги / Под ред. Черника Д.Г., М.: «Финансы и статистика», 2001. – с.239-251.
15. Особенности постановки юридических лиц на учет в налоговых органах О. Скрябина // Финансовая газета. Региональный выпуск – 2001 - №1. - С. 25
16. Павлова Л. Налоговый контроль // Налоги. – 2000. - № 6. – С.8.
17. Павлова Л. Налоговый контроль // налоги. – 2000. - № 7. – С. 8.
18. Павлова Л. Налоговый контроль в системе финансового контроля // Налоги. – 2000. - №3. – С. 9.
19. Перовская Е.Г. Оправе органов налоговой полиции осуществлять проверки // Налоговый вестник. – 2000. - № 1.- С.15-17.
20. Сашичев В. Камеральная налоговая проверка // Финансовая газета. Региональный выпуск – 2002 - №31.
21. Скорик Т.Г. Высокая эффективность выездной налоговой проверки – результат правильности выбранного объекта // Налоговый вестник. – 2001. - № 11. – С.32-34.
22. Соловьев И.Н. О квалификации налоговых преступлений // Налоговый вестник. – 2001. - № 11. – С.118-124.
23. Фролов С.П. Налоговые споры: некоторые практические рекомендации // Бухгалтерский учет. – 2001. - № 9. – С.43-50.
24. Что и как проверяет налоговая инспекция? - М.: «Юридическая литература», 1999. – с.9-18.
25. Щербинин А.Т. Совершенствовать налоговый контроль. //Финансы. – 1999. - № 9. – С.13-18.