Курсовая работа по дисциплине: Организация и методика налогового контроля

"**Формы проведения налогового контроля: проблемы практического применения и пути их решения"**

Оглавление

Введение

Глава I. Формы налогового контроля

1.1 Налоговые проверки

1.2 Истребование документов при проведении налоговой проверки

1.3 Прочие формы налогового контроля

1.4 Формы налогового контроля во временном разрезе

Глава II. Проблемы осуществления налогового контроля

2.1 Анализ контрольной работы, проводимой налоговыми органами Новосибирской области

2.2 Проблемы при осуществлении камерального налогового контроля

2.3 Проблемы при осуществлении выездных налоговых проверок

Глава III Пути решения проблем, возникающих при осуществлении налогового контроля

Заключение

Список используемой литературы

## Введение

Налоговый контроль реализуется посредством процедурно-процессуальной деятельности налоговых органов, основу которой составляют обоснованные и адаптированные конкретные приемы, средства или способы, применяемые при осуществлении контрольных функций и выступает в виде таких форм, как: проверки, получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов, проверка данных учёта и отчётности, осмотр помещений, территорий, используемых для извлечения дохода и др.

Актуальность темы обуславливается тем, что налоговый контроль является важнейшей функцией налоговых органов, обеспечивающей своевременное и полное поступление налогов и сборов в бюджеты всех уровней и внебюджетный фонды.

Таким образом, целью данной работы является изучение каждой из форм налогового контроля, её правового обеспечения и порядка проведения.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

рассмотреть различные классификации форм налогового контроля;

изучить каждую форму налогового контроля;

выявить имеющиеся проблемы в реализации налогового контроля посредством приведенных форм;

предложить возможные пути решения.

Объектом исследования является формы налогового контроля, применяемы налоговыми органами. Предметом - налоговое законодательство в сфере налогового контроля и судебная практика.

Теоретическую основу курсового исследования составила разнообразная литература по финансовому и налоговому праву, нормативные источники и материалы статей периодических изданий и сети Интернет

## Глава I. Формы налогового контроля

## 1.1 Налоговые проверки

Согласно ст.82 НК налоговый контрольпроводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных Налоговым кодексом РФ. Особенности осуществления налогового контроля при выполнении соглашений о разделе продукции определяются также Налоговым кодексом РФ. Налоговый контроль охватывает действия налоговых органов по надзору за соблюдением налогоплательщиками и иными обязанными лицами налогового законодательства. В компетенции налогового контроля - надзор за соблюдением принятых мер по предотвращению и устранению нарушений и привлечению виновных лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Органы государственных внебюджетных фондов в пределах своей компетенции осуществляют налоговый контроль за соблюдением налогового законодательства в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ. При этом органы государственных внебюджетных фондов пользуются правами и выполняют обязанности, предусмотренные Налоговым кодексом РФ для налоговых органов. Правовые формы налогового контроля соответствуют правам налоговых органов в отношении налогоплательщиков и иных обязанных лиц, которыми они обладают в соответствии с Налоговым кодексом РФ и которые могут быть установлены применительно к взиманию конкретных видов налогов. Налоговые органы, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов и органы внутренних дел информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач. Порядок информирования определяется по соглашению. Разграничение компетенции должностных лиц налоговых органов в области налогового контроля устанавливается Налоговым кодексом РФ и иными федеральными законами и правовыми актами РФ, которые определяют порядок организации и деятельности налоговых органов. Органы внутренних дел, являющиеся правоохранительными органами, вправе участвовать в проведении налоговых проверок и реализации иных форм налогового контроля только по запросам налоговых органов.

При осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике, полученной в нарушение положений Конституции РФ, Налогового кодекса РФ, федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну. Налогоплательщиком в данном случае выступает плательщик сбора, налоговый агент.

Остановимся подробнее на каждой из перечисленных форм.

Налоговая проверка включает в себя две разновидности налогового контроля: это камеральная налоговая проверка и выездная налоговая проверка. По сравнению с выездной налоговой проверкой, камеральная - более простая процедура.

КНП проводится по месту нахождения налогового органа в течение 3 месяцев на основе налоговых деклараций и других документов, подаваемых в налоговый орган. Это означает, что налоговик проверяет только тот налог, по которому подана декларация, и только за этот период.

Налоговый орган может дополнительно истребовать документы:

подтверждающие налоговые льготы;

документы, обосновывающие и подтверждающие право на возмещение НДС - при подаче декларации по НДС с заявлением на возмещение налога (документы по ст.172);

документы, являющиеся основанием для исчисления налогов, связанных с использованием природных ресурсов, - при подаче деклараций по таким налогам.

Если в поданной декларации (расчете) налоговик увидит ошибки и противоречия, он обязан сообщить об этом в течение 5 дней. Одновременно он просит либо дать пояснения, либо внести исправления в декларацию (расчет). Давая пояснения налоговому органу, налогоплательщик может представить любые документы, подтверждающие достоверность данных декларации (расчета), в том числе выписки из регистров бухгалтерского и налогового учета.

Акт налоговой проверки по итогам камеральной налоговой проверки выносится только при выявлении нарушений налогового законодательства.

Камеральная налоговая проверка проходит проще и для налогоплательщика, и для налогового органа. Однако, стоит не забывать, что именно на основании поданных деклараций и документов налоговый орган составляет мнение о налогоплательщике и решает, приходить ли к нему в гости с выездной проверкой.

Выездная налоговая проверка - это форма налогового контроля, позволяющая проверить правильность уплаты налогов и сборов, а также исполнение налогоплательщиком иных обязанностей, возложенных на него законодательством о налогах и сборах. Выездная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогоплательщика исключительно на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Поэтому первое, что должны предъявить сотрудники налоговых органов руководителю проверяемой организации при проведении выездной налоговой проверки - это соответствующее решение, оформленное в соответствии с Приказом МНС России №АП-3-16/318. Выездной проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельность налогоплательщика, непосредственно предшествовавших году проведения выездной проверки.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более 2-х месяцев, в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной проверки до 3-х месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение выездной проверки каждого филиала и представительства.

Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные налоговые проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период. ВНП, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, а также вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, может проводиться независимо от времени проведения предыдущей выездной проверки.

Требование о представлении документов должно содержать наименование и вид необходимых для проверки документов. Оно подписывается должностным лицом налогового органа, проводящего выездную проверку, и вручается налогоплательщику под расписку с указанием даты вручения данного требования (при получении такого требования налогоплательщику рекомендуется указать дату получения требования как в своем экземпляре, так и в экземпляре налогового органа). Документы должны быть предоставлены в пятидневный срок с момента получения требования. В случае отказа налогоплательщика передать документы, налоговым органом может быть произведена выемка документов, а налогоплательщик оштрафован в соответствии со ст.126 НК РФ.

Выемка оригиналов документов может производиться только на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную проверку, при этом такое постановление должно быть утверждено руководителем (заместителем) налогового органа.

По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке (внутренний документ налоговых органов - налогоплательщику не выдается), в которой фиксируется предмет выездной проверки и сроки ее проведения.

Акт выездной налоговой проверки составляется в течении 2-х месяцев после составления справки о проведенной выездной проверке, подписывается должностными лицами налогового органа, проводившими налоговую проверку, и руководителем проверяемой организации, либо индивидуальным предпринимателем, либо их представителями. После этого акт выездной проверки вручается налогоплательщику либо его представителю. Если налогоплательщик уклоняется от подписания акта и его получения, то в акте делается соответствующая запись и акт выездной проверки направляется по почте заказным письмом. Датой получения акта выездной проверки в данном случае считается шестой день, начиная с даты его отправки.

Налогоплательщик вправе в 2-х недельный срок со дня получения акта выездной проверки представить в соответствующий налоговый орган возражения (объяснения) по акту в целом или по его отдельным положениям.

В течение 14 дней по истечении срока на представление налогоплательщиком возражений (объяснений) на акт выездной налоговой проверки, руководитель (заместитель) налогового органа с учетом замечаний и объяснений налогоплательщика выносит решение по материалам проведенной выездной проверки.

По результатам рассмотрения материалов выездной проверки руководитель (заместитель) налогового органа может вынести одно из следующих решений: а) о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности; б) об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности; в) о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Требование об уплате налога и соответствующих пеней, выставляемое налогоплательщику в соответствии с решением налогового органа по результатам налоговой выездной проверки, должно быть направлено ему в 10-тидневный срок с даты вынесения соответствующего решения. В требовании будет установлен срок (не более 10 дней) на добровольную уплату недоимки, пеней, а также налоговых санкций в случае совершения налоговых правонарушения.

После истечения срока на добровольное исполнение, взыскание налога с организацией (недоимки) и пеней может быть произведено в бесспорном порядке, а сумма налоговых санкций (штрафы) может быть взыскана только в судебном порядке.

Для соблюдения прав и законных интересов частных лиц при осуществлении мероприятий налогового контроля должны строго соблюдаться установленные законом правила и процедуры. В противном случае доказательства, полученные в ходе контрольных мероприятий, могут быть признаны недопустимыми[[1]](#footnote-1).

## 1.2 Истребование документов при проведении налоговой проверки

Согласно ст.31 и 93 НК налоговые органы должны требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по установленным формам, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов. При этом лицу вручается требование о представлении документов. Истребуемые документы представляются в виде копий, заверенных проверяемым лицом. В случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов.

Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней со дня вручения проверяемому лицу соответствующего требования. Этот срок может быть продлен в случае, если проверяемое лицо не имеет возможности представить истребуемые документы в установленный срок. Отказ от представления запрашиваемых документов или непредставление их в установленные сроки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст.126 НК. При этом непредставление документов в ходе налоговой проверки не препятствует в дальнейшем их представлению в суд.

Истребование документов возможно только в рамках налоговой проверки, причем содержание истребуемых документов должно быть так или иначе связано с предметом самой проверки. При проведении налоговой проверки налоговый орган вправе истребовать или получить у налогоплательщика не любые дополнительные сведения, объяснения и документы, а только те, которые подтверждают правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. В соответствии с п.5 ст.93 НК налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица. Данное ограничение не распространяется на случаи, когда документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие непреодолимой силы (пункт 5 ст.93 НК вступает в силу с 1 января 2010 года и применяется в отношении документов, представляемых в налоговые органы после 1 января 2010 года).

В запросе о предоставлении документов налоговый орган должен их подробно конкретизировать. Суды неоднократно указывали, что требование о предоставлении документов, направленное налогоплательщику после завершения налоговой проверки, равно как и указание в требовании не конкретных документов, а их видов, предусмотренных законодательством, является незаконным.

Истребование документов (информации) о налогоплательщике (налоговом агенте) или информации о конкретных сделках. В силу ст.93.1 НК должностное лицо, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (налогового агента), эти документы (информацию). Истребование таких документов (информации) может проводиться также при назначении дополнительных мероприятий налогового контроля. Как видим, данное контрольное мероприятие фактически представляет собой не что иное, как встречную проверку.

Если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки, налоговики вправе истребовать эту информацию у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке.

Налоговый орган, осуществляющий налоговые проверки или иные мероприятия налогового контроля, направляет письменное поручение об истребовании документов (информации) в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы (информация). При этом в поручении указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации), а при истребовании информации относительно конкретной сделки - сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку.

В течение пяти дней со дня получения поручения налоговый орган по месту учета лица, у которого истребуются документы (информация), направляет этому лицу требование о представлении документов (информации) и копию поручения об истребовании документов (информации). Требование должно быть исполнено получившим его лицом в течение 5 дней со дня получения. Если истребуемые документы (информация) не могут быть представлены в пятидневный срок, налоговый орган по ходатайству лица, у которого истребованы документы, вправе продлить срок их представления.

Отказ лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную статьей 129.1[[2]](#footnote-2)

## 1.3 Прочие формы налогового контроля

В ст.82 НК упоминается такая форма налогового контроля, как получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора. Кроме того, согласно подп. и 4 п.1 ст.31 НК налоговые органы вправе вызывать на основании письменных уведомлений налогоплательщиков (налоговых агентов) для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими налогового законодательства. Пояснения в зависимости от конкретных обстоятельств предоставляются налогоплательщиком в устной или письменной форме. К пояснениям могут прилагаться необходимые документы (накладные, внутренние приказы и распоряжения, счета-фактуры и др.).

**Инвентаризация**. При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика. Порядок проведения инвентаризации регламентируется Положением о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденным Приказами Минфина РФ от 10.03.99 № 20н и МНС РФ от 10.03.99 № ГБ-3-04/39. Возможность проведения инвентаризации в ходе камеральной налоговой проверки законом не предусмотрена.

Распоряжение о проведении инвентаризации, порядке и сроках ее проведения, перечне имущества, подлежащего инвентаризации, составе инвентаризационной комиссии принимает руководитель налогового органа. Основными целями инвентаризации являются: а) выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению; б) сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; в) проверка полноты отражения в учете обязательств.

Проверка фактического наличия имущества производится при участии должностных лиц, работников бухгалтерской службы налогоплательщика, а также материально ответственных лиц, которые 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. 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 определяется путем подсчета, взвешивания, обмера. 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 подписывают все члены инвентари-зационной комиссии, а также материально ответственные лица. Если инвентаризация проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. По итогам инвентаризации составляется ведомость результатов, которая подписывается председателем комиссии.

**Осмотр.** Согласно ст.92 НК должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов. Осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки допускается, если они получены в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля (например, в ходе камеральной проверки) или при согласии владельца этих предметов. Осмотр производится в присутствии понятых. Налогоплательщик вправе присутствовать при осмотре лично либо через своего представителя. В необходимых случаях производятся фото - и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия.

## 1.4 Формы налогового контроля во временном разрезе

В зависимости от времени совершения контроля выделяют три основные формы налогового контроля - *предварительный, текущий и последующий*. Все они находятся в тесной взаимосвязи, отражая непрерывный характер контроля.

Предварительный контроль предшествует совершению проверяемых операций. Это позволяет выявить, еще на стадии планирования, нарушения налогового законодательства. Основным методом, реализующим предварительный контроль являются камеральные проверки.

Текущий контроль называют иначе оперативным. Он ежедневно осуществляется отделами налоговой инспекции для предотвращения нарушений налоговой дисциплины в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности предприятий и физических лиц, выполнения ими обязательств перед бюджетом. Основным методом, применяемым при этой форме контроля, является экспресс-проверка с использованием методов наблюдения, обследования и анализа.

Последующий контроль является неотъемлемой частью налогового контроля. Он сводится к проверке финансово-хозяйственной деятельности организаций и физических лиц за истекший период на предмет правильности исчисления, полноты и своевременности поступления предусмотренных действующим законодательством налоговых и других обязательных платежей. Последующий контроль отмечается углубленным изучением всех сторон финансово-хозяйственной деятельности, что позволяет вскрыть недостатки предварительного и текущего контроля. Эта форма контроля осуществляется путем проведения *документальных проверок* с использованием таких методов как наблюдение, обследование и анализа непосредственно на месте - на предприятиях, в учреждениях и организациях**[[3]](#footnote-3)**.

## Глава II. Проблемы осуществления налогового контроля

## 2.1 Анализ контрольной работы, проводимой налоговыми органами Новосибирской области

Налоговые органы в ходе работы обязаны постоянно вести строгую отчетность о своей работе, в том числе о результатах проводимого налогового контроля. Приказами ФНС России утверждены 2 формы отчетности:

отчет 2-НК "Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов". Форма отчета утверждена Приказом ФНС России от 04.04.2006г. №САЭ-3-10/188@. Данный отчет является ежеквартальным и обязателен к заполнению управлением ФНС каждого субъекта РФ;

отчет 2-НМ "Отчет о результатах проверок соблюдения законодательства о налогах и сборах, проведенных налоговыми органами самостоятельно и с участием органов внутренних дел". Форма отчета утверждена Приказом ФНС России от 12.11 2008г. № ММ-3-1/594@. Отчет является ежемесячным и заполняется УФНС субъекта РФ.

В этих отчетах отражается информация о количестве проведенных проверок и суммах доначислений как в целом, так и отдельно по каждому виду налогов и платежей во ВБФ.

Динамика проведения камеральных налоговых проверок в Новосибирской области за 3 предыдущих квартала представлена в таблице 1:

Таблица 1

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|   | 3 квартал 2008 | 4 квартал 2008 | 1 квартал 2009 |
| Количество проведенных камеральных проверок | 804 321 | 1 010 491 | 231 686 |
| из них выявивших нарушения | 30 946 | 44 233 | 9 217 |
| % | 3,85% | 4,37% | 3,98% |
| Доначислено (руб):  | 2 749 540 | 3 686 442 | 1 116 561 |
| налоги | 2 336 607 | 3 097 954 | 996 980 |
| пени | 74 236 | 100 063 | 27 959 |
| штрафы | 338 697 | 488 425 | 91 622 |
| Уменьшенные платежи | 229 455 | 346 769 | 52 587 |

Динамика проведения выездных налоговых проверок в Новосибирской области за последние 3 квартала представлена в таблице 2:

Таблица 2

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|   | 3 квартал 2008 | 4 квартал 2008 | 1 квартал 2008 |
| Количество проведенных выездных проверок | 5 238 | 6 974 | 1 638 |
| из них выявивших нарушения | 2 779 | 3 720 | 850 |
|  | 53,06% | 53,34% | 51,89% |
| Доначислено (руб):  | 15 999 748 | 21 928 218 | 9 286 019 |
| налоги | 11 618 381 | 15 679 571 | 6 014 863 |
| пени | 1 873 135 | 2 937 784 | 1 768 185 |
| штрафы | 2 508 232 | 3 310 863 | 1 502 971 |
| Уменьшенные платежи | 12 366 | 9 299 | 0 |

Проанализировав данные таблиц 1 и 2 модно сделать вывод, что количество проверок, а следовательно и суммы доначислений в 2008 году от квартала к кварталу росли, в 1 квартале 2009 года резко снизились. Это можно объяснить некоторой сезонностью в работе налоговых органов. Так, в первом квартале 2008 года проверок также было проведено сравнительно не много: 1 721 - выездных и 222 038 - камеральных. По их итогам было доначислено 4 092 072 рубля и 836 881 рубль соответственно.

Выездные проверки являются более результативными. Это видно и по суммам доначислений и по количеству выявляемых нарушений. Более половины выездных налоговых проверок выявляют нарушения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах. Таким образом, можно сделать вывод, что налогоплательщики по-прежнему остаются несознательными и уменьшать количество налоговых проверок нельзя.

Значительные суммы доначисляются в бюджеты и ВБФ по результатам прочих контрольных мероприятий и пени за несвоевременную уплату налогов, взносов и сборов (Таблица 3):

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | 3 кв. 2008 | 4 кв. 2008 | 1 кв. 2008 |
| Суммы доначислений по результатам прочих контрольных мероприятий и пени за несвоевременную уплату налогов, взносов и сборов (руб)  | 3 604 259 | 5 037 808 | 1 747 217 |

В общей сложности по итогам трех предыдущих кварталов в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды Российской Федерации было доначислено:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | 3 квартал 2008 | 4 квартал 2008 | 1 квартал 2008 |
| Доначислено (руб)  | 22 403 583 | 30 652 468 | 12 119 697 |

Теперь проанализируем контрольную работу налоговых органов Новосибирской области в пространственно разрезе. В таблице 4 представлены данные о доле проверенных предприятий в их общем числе и процент проверок, повлекших за собой доначисления по некоторым регионам Сибирского Федерального округа:

Таблица 4

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Регион | Доля проверенных в течение 2007 года компаний от общего их числа,% | Доля проверок, закончившихся доначислениями,% | Средняя сумма доначислений на одну результативную проверку, т. р.  |
| Иркутская область и Усть-Ордынский Бурятский АО | 3,08 | 93,91 | 1221,18 |
| Кемеровская область | 1,77 | 100 | 2640,69 |
| Красноярский край | 2,26 | 89,02 | 1491,09 |
| Новосибирская область | 0,66 | 98,3 | 3107,36 |
| Омская область | 1,99 | 95,57 | 2585,3 |
| Республика Бурятия | 3 | 99,79 | 803,3 |
| Республика Саха (Якутия)  | 1,4 | 93,59 | 2438,18 |
| Республика Хакасия | 1,82 | 98,5 | 1962,97 |
| Томская область | 2,3 | 99,22 | 839,71 |
| Ханты-Мансийский АО - Югра | 2, 19 | 90,43 | 3107,25 |
| Читинская область и Агинский Бурятский АО | 3,83 | 98,47 | 1054,18 |

В НСО доля проверяемых предприятий не велика, это объясняется очень большим количеством зарегистрированных организаций и физической невозможностью налоговых органов сделать охват больше. Тем не менее в нашей области самая большая средняя сумма доначислений на одну проверку, ко сравнению с другими регионами СФО.

## 2.2 Проблемы при осуществлении камерального налогового контроля

Внесенные и действующие с 1 января 2007 г. изменения в НК РФ существенно расширили полномочия налоговых органов по истребованию документов. Сейчас истребовать документы о налогоплательщике можно как при проведении налоговой проверки, так и после ее завершения, при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Также налоговый орган имеет возможность истребовать информацию о конкретных сделках вне рамок проведения проверок, когда у него возникнет обоснованная необходимость получить информацию о той или иной сделке (п.2 ст.93.1 НК РФ). До внесения изменений, согласно ст.87 НК РФ, налоговые органы могли истребовать у других лиц документы и информацию о проверяемом налогоплательщике лишь в рамках выездных и камеральных проверок. Приказом ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@, изданным в соответствии с п.7 ст.93.1 НК РФ, утвержден Порядок взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов.

Статья 93.1 НК РФ и Порядок не содержат конкретного перечня истребуемых налоговыми органами документов у контрагента или иных лиц, располагающих этими документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), а также документов о сделках.

Кроме того, не определен вопрос и о конкретном перечне документов, представляемых самим налогоплательщиком. Приведем пример. Статья 88, равно как и ст.172 НК РФ, не предусматривает закрытого перечня документов, обосновывающих правомерность применения налоговых вычетов по НДС. Поэтому инспекция вправе истребовать при проведении камеральной проверки любые документы, в том числе первичные учетные документы. Такое право налоговых органов подтверждается арбитражной практикой.

Так, Президиум ВАС РФ в своем Постановлении от 23 мая 2006 г. N 14766/05 по делу N А71 - 122/05-А5, рассматривая спор об обоснованности применения налоговых вычетов по НДС, указал: "... при проведении камеральной проверки декларации по налогу на добавленную стоимость, в ходе которой проверяется правильность исчисления и уплаты налога, налоговый орган при необходимости вправе затребовать у налогоплательщика дополнительные документы, в том числе первичные документы, нужные для подтверждения правомерности применения налоговых вычетов.

Таким положением дела остаются недовольны прежде всего налогоплательщики, которые изначально определенно не знают какой перечень документов им нужно представить в налоговой орган, а затем вынуждены выполнять требования по представлению документов и уплачивать штрафы при просрочке. И не обязательно налогоплательщик является не добросовестным, но, как известно, незнание не освобождает от ответственности.

В п.3 ст.88 НК РФ содержится правило о необходимости уведомления налогоплательщика при обнаружении инспектором ошибок или противоречий в представленных документах. Буквально указано следующее: "Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок".

В свете данной нормы некоторые авторы задаются вопросом: является ли данное сообщение правом налогового органа или его обязанностью? Указанный вопрос возник в связи с тем, что требование об устранении налогоплательщиками выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах поименовано в пп.8 п.1 ст.31 НК РФ как одно из прав, предоставленных инспекциям.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа анализируется следующий случай: налоговой инспекцией 27 июля 2000 г. по результатам камеральной проверки расчета по налогу на прибыль установлено неправильное исчисление платежей в бюджет. В результате доначисления сумма налога составила 23 732 руб. Решением руководителя налогового органа от 20 октября 2000 г. налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности в виде штрафа в сумме 4746 руб., ему доначислено 23 732 руб. налога и 898 руб. пеней.

Проверяя законность и обоснованность налогового органа, суд отметил, что положениями ст.88 НК РФ предусмотрены последствия выявления в ходе камеральной проверки ошибок в заполнении документов или противоречий в документах в виде обязанности налогового органа сообщить налогоплательщику о выявленных ошибках с требованием внести исправления в установленный срок. Поскольку указанная обязанность налоговым органом не исполнена, основания для взыскания соответствующих платежей отсутствуют.

В НК РФ отсутствует указание на то, каким образом должно оформляться окончание срока проведения камеральной проверки, и на правовые последствия, связанные с нарушением трехмесячного срока проверки.

Несмотря на появление с 1 января 2007 г. в п.5 ст.88 НК РФ указания на необходимость при выявлении нарушений составлять акт камеральной проверки, данная норма не содержит указания на документ, которым фактически должен фиксироваться срок окончания проверки (например, справку). Указанное представляется особенно важным в связи с тем, что в последнее время именно посредством камеральных проверок производится проверка добросовестности налогоплательщиков и, как следствие, правомерности заявленного ими вычета НДС или отнесения на затраты услуг контрагентов. Для проведения таких проверок налоговые органы делают запросы в правоохранительные органы, ДЕЗы, банки, иные инспекции, и получение ответов иногда занимает достаточно продолжительное время. Таким образом, в связи с большим объемом информации, которую необходимо собрать для выяснения вопроса о том, совершено ли в действительности налоговое нарушение, инспекции зачастую не успевают написать акты налоговых проверок в пределах отведенного на проверку срока.

В соответствии со ст.88 НК РФ срок камеральной проверки составляет три месяца с момента представления декларации и иных документов. В последнее время складывается однозначная судебная практика. Суды указывают, что срок проведения камеральной налоговой проверки не является пресекательным, поэтому его истечение не препятствует выявлению фактов неуплаты налога и принятию мер по принудительному взысканию обязательных платежей. Такую позицию сформулировал ВАС РФ в п.9 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации (Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71).

Приведем пример: ОАО "Камтекс-Химпром" обратилась в Арбитражный суд Пермской области к Межрайонной ИМНС России N 9 по Пермской области и Коми-Пермяцкому автономному округу с заявлением о признании недействительным решения о доначислении налога на добавленную стоимость, пеней и взыскании штрафа по ст.122 НК РФ. Основанием для вынесения оспариваемого решения послужили результаты камеральной проверки налоговой декларации по НДС за февраль 2002 г. В ходе данной проверки было выявлено, что по экспортированной в августе 2001 г. продукции ОАО "Камтекс-Химпром" не был представлен соответствующий пакет документов, и в нарушение п.9 ст.165 НК РФ налог на добавленную стоимость по ставке 20 процентов не уплачен.

При рассмотрении спора арбитражный суд первой инстанции пришел к выводу о неправомерности решения и требования налогового органа, поскольку они были вынесены за пределами срока проведения камеральной проверки. Отменяя решение и отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд апелляционной инстанции указал на ошибочность вывода суда первой инстанции. Впоследствии данный вывод был подтвержден в кассационной инстанции. Суды апелляционной и кассационной инстанции также указали, что по смыслу ст.88 НК РФ срок проведения проверки не является пресекательным и его истечение не препятствует выявлению фактов неуплаты налога и принятию мер к его взысканию. При таких обстоятельствах, а также учитывая, что факт неуплаты налога в указанной выше сумме был подтвержден материалами дела, суд пришел к выводу, что решение о привлечении общества к налоговой ответственности вынесено правомерно.

Подобное толкование, с другой стороны, способствует созданию некоторого произвола со стороны налогового органа, фактически предоставляя ему неограниченное время для проведения камеральной проверки.

## 2.3 Проблемы при осуществлении выездных налоговых проверок

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика. Это позволяет налоговым органам проверить различные направления и аспекты деятельности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налогов и сборов.

Зачастую проведение выездной проверки является мощным дестабилизирующим фактором. И дело не в том, что в ходе проверки могут быть обнаружены нарушения, влекущие доначисление налоговых платежей, передачу материалов в правоохранительные органы. Дело в том, что появление сотрудников налоговых органов на территории организации, как правило, влечет нарушение повседневной деятельности, необходимость копирования документов, отвлечение сотрудников от их основных обязанностей. К тому же, как правило, в период нахождения проверяющих на предприятии бухгалтерия стремится внести возможные исправления в документацию, иногда наспех, что только накаляет атмосферу и создает потенциальную возможность для совершения ошибки, которая впоследствии может дорого обойтись компании.

По мнению ряда авторов, проведение налоговой проверки на территории налогоплательщика создает прекрасную почву для различного рода злоупотреблений и нарушений как со стороны налогоплательщика, так и со стороны сотрудников налоговых органов. Нередки случаи, когда прямой контакт, устанавливаемый между налогоплательщиком и проверяющим лицом, ведет к попыткам "договориться" в обмен на игнорирование действительных и мнимых нарушений. Опять же необходимость достижения плановых показателей по собираемости налогов ведет к тому, что должностные лица налоговых органов зачастую выходят за рамки служебных полномочий, проводя отдельные контрольные действия с нарушениями и тем самым нанося ущерб деятельности налогоплательщика

Одним из методов налогового контроля, применяющимся при проведении ВНП является допрос свидетелей. Показания свидетеля являются доказательством совершенного правонарушения и в качестве доказательства оцениваются судом в случае, если между налогоплательщиком и инспекцией возник спор о результатах проведенной проверки.

Нередко на практике возникает вопрос, могут ли использоваться в качестве самостоятельного доказательства сведения, полученные иными органами (например, правоохранительными) в рамках проведения следственных или оперативно-розыскных действий. Представляется, что ответить на этот вопрос можно только отрицательно. Объяснения третьих лиц следует считать допустимыми доказательствами по делам о налоговых правонарушениях только в тех случаях, когда они получены в результате мероприятий налогового контроля налоговыми органами с соблюдением процедуры, предусмотренной НК РФ (ст.90 НК РФ), но не в результате оперативно-розыскной деятельности.

При этом оперативно-розыскные мероприятия не являются мероприятиями налогового контроля (п.1 ст.82 НК РФ), и использование их результатов при рассмотрении дел о налоговых правонарушениях законом не предусмотрено (ст.11 Закона от 12 августа 1995 г. N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности"). Результаты оперативно-розыскной деятельности выступают не доказательствами, а лишь сведениями об источниках фактов, а доказательствами становятся только после того, как будут надлежащим образом оформлены (п.4 мотивировочной части Определения Конституционного Суда РФ от 4 февраля 1999 г. N 18-О). Надлежащим же оформлением в данном случае, как уже говорилось, может быть только протокол, составлены налоговыми органами. Поэтому, если в ходе оперативно-розыскных мероприятий получены какие - то сведения, которые могут стать доказательствами по делам о рассмотрении налоговых правонарушений, о них должно сообщаться налоговым органам для принятия ими соответствующих мер (п.3 ст.82 НК РФ).

Вместе с тем судебная практика этому противоречит. Иногда суды принимают такие сведения в качестве доказательств по делу. Так, в своем Постановлении от 10 января 2007 г. по делу N А43-8335/2005-34-333 ФАС Волго-Вятского округа указал следующее: "В спорной ситуации общество не согласно с принятием судом в качестве доказательств по делу (по поставщикам обществ с ограниченной ответственностью "А", "Б" и "С") объяснений, которые получены от граждан сотрудниками внутренних дел, не участвовавшими в выездной налоговой проверке.

Согласно п.4 ст.30, п.3 ст.82 Кодекса, ст.4 Закона Российской Федерации от 21.03.1991 N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" и п. п.14, 15 Инструкции о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при осуществлении выездных налоговых проверок, утвержденной Приказом Министерства внутренних дел Российской Федерации N 76, Министерства Российской Федерации по налогам и сборам N АС-3-06/37 от 22.01.2004, при осуществлении своих функций налоговые органы взаимодействуют с органами исполнительной власти, в том числе и с органами МВД, посредством реализации полномочий, предусмотренных НК РФ и иными нормативными актами Российской Федерации.

В силу п.4 ст.11 Закона Российской Федерации от 18.04.1991 N 1026-1 "О милиции" и ст.6 Федерального закона от 12.08.1995 N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности" сотрудники органов внутренних дел могут получать от граждан и должностных лиц необходимые объяснения, сведения, справки, документы и копии с них, исследовать предметы и документы, обследовать помещения, здания, сооружения, участки местности, транспортные средства.

Следовательно, суд правомерно принял в качестве доказательств по делу объяснения, полученные сотрудниками Главного управления внутренних дел Самарской области".

В соответствии с пп.3 п.1 ст.31 НК РФ налоговые органы имеют право производить выемку документов у налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента при проведении налоговых проверок в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены. Изъятие документов у предприятий, учреждений, организаций и граждан производится на основании письменного мотивированного постановления должностного лица инспекции, которое производит проверку. Постановление о производстве изъятия оформляется на бланке установленной формы.

В этом вопросе возникает сразу две проблемы. Для налогоплательщика: какие именно основания полагать, что документы или предметы могут сокрыты, уничтожены, исправлены, могут возникнуть у проверяющего. Перечня таких ситуаций ни в каком НПА не указано, таким образом, представитель налогового органа сам решает, что считать опасностью сокрытия документов и не всегда его решение в должной степени обоснованно. Для должностного лица налогового органа: получив достаточные основания, что документы могут быть уничтожены, изменены, проверяющий должен написать постановление, это займет какое-то время, в течение которого, налогоплательщик может осуществить свои замыслы и уничтожить, исправить, скрыть документы.

## Глава III Пути решения проблем, возникающих при осуществлении налогового контроля

Совершенствование налогового контроля является важнейшей задачей налоговых органов. В первую очередь, необходимо устранение существующих проблем, возникающих в ходе проведения налогового контроля.

В целом для этого необходимо выполнение трех основных условий:

Повышение налоговой культуры налогоплательщиков, их налоговой дисциплинированности;

Повышение квалификации работников налоговых органов, контроль за соблюдением ими норм, регламентирующих проведение налогового контроля;

Совершенствование налогового законодательства в сфере налогового контроля.

Последний пункт является наиболее важным и, в тоже время, наиболее просто осуществимым. Очень трудно заставить налогоплательщика добровольно отдавать часть заработанных денег. Необходимость налогового контроля совсем бы пропала, если бы каждый налогоплательщик был сознательным, законопослушным и своевременно и в полном объеме уплачивал бы установленные законом налоги и сборы. Однако, ситуация такова, что многие люди, при наличии какой-либо возможности скрыть свою налоговую базу - пользуются ее. Большая часть населения является юридически неграмотными и в какой-то мере эту проблему можно решить, повысив налоговую культуру населения путем ознакомления с нормами налогового законодательства, но не в непонятной непрофессионалу форме законов и постановлений, а в более упрощенной форме. Например, это можно осуществить путем внедрения как обязательного для всех специальностей и всех высших и среднеспециальных учебных заведений курса "Налоги и налогообложение". Целью такого курса необходимо сделать ознакомление студентов с налоговой системой страны не со стороны государства и налоговых органов, а со стороны налогоплательщиков.

Выявить злоупотребление должностными полномочиями работника налогового органа так же достаточно тяжело. Меры, по борьбе с коррупцией в нашей стране, ничтожны по сравнению с ее размахом. Необходим постоянный планомерный внутренний контроль за соблюдением законодательства. Все этапы проведения налогового контроля жестко регламентированы, но во множестве случаев эти правила нарушаются налоговыми органами, что ухудшает положение налогоплательщика. Справедливым в данном случае может стать отмена решений по проведенной проверке, при наличии у налогоплательщика доказательств нарушения налоговым органным любого из пунктов нормативно-правовых актов, регламентирующих проведение проверок.

Налоговый контроль это такая сфера налоговый правоотношений, где не допускаются неточности. Так как налогоплательщик и налоговый орган 2 "противостоящих" субъекта, налогоплательщик хочет заплатить как можно меньше, в то время как налоговый орган хочет начислить и взыскать как можно больше средств, то возникновение неточностей, пробелов в законодательстве каждый воспринимает в свою пользу. В связи с этим целесообразно законодательно установить:

список документов, которые налоговый орган может истребовать у налогоплательщика при проведении камеральной налоговой проверки;

документ, фиксирующий срок окончания камеральной налоговой проверки (например, справка, по аналогии с ВНП);

право на использование материалов оперативно-розыскной работы органов внутренних дел при принятии решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности без дополнительных формальностей, чтобы упростить и ускорить процедуру;

перечень ситуаций, когда должностное лицо может произвести выемку документов или предметов при проведении выездной проверки;

в случае возникновения такой ситуации, предоставить должностному лицу налогового органа произвести выемку без постановления, для большей уверенности в сохранности документов.

Предлагаемые меры помогут преодолеть лишь часть проблем, возникающих в ходе налогового контроля. Но в целом можно сделать вывод, что налоговый контроль будет наиболее эффективен при детальном изложении этапов, форм, методов и действий налогоплательщиков и налоговых органов в законодательстве и контроле за его соблюдением всеми субъектами.

## Заключение

Целью налогового контроля является выявление и пресечение налоговых правонарушений и преступлений. Он является инструментом, позволяющим пополнить бюджет путем доначисления налогов и сборов. В этом заключается его необходимость и важность.

Каждая из существующих форм налогового контроля имеет свои функции и задачи. Все формы взаимосвязаны между собой. Результаты камеральной проверки становятся поводом для выездной, в ходе ВНП может возникнуть необходимость в осмотре или выемке и т.д. Поэтому важно, чтобы каждая форма проведения налогового контроля работала без сбоев и не вызывала проблем.

Законодатели достаточно четко определили нормы, регулирующие проведение налогового контроля, но, как говорится, нет предела совершенству. И изменениями в обществе, экономике, производстве возникают все новые проблемы, которые становятся камнем преткновения при взаимодействии налогоплательщиков и налоговых органов. Поэтому совершенствование налогового контроля в целом и каждой из его форм должно осуществляться постоянно.

## Список используемой литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая): По состоянию на 1 февраля 2009 года. - Новосибирск: Сиб. унив. изд-во, 2009. - 608 с.;
2. Афанасьева Л.В. "Проблемы налогового контроля" // Налоговые споры: Теория и практика. - 2004. - №11. - С.14-17;.
3. Баталова И.С., Караханян С.Г. Налоговый проверки: проблемы, анализ, решения.
4. Горленко И.И. "Формы проведения налогового контроля" // Налоговый вестник - 2003. - N 3. - С.155-159.
5. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000. С.118 - 119;
6. Лобанов А.В. О содержании и формах налогового контроля // Финансы. - 2008. - N 3. - С.30-32.
7. Налоговое право России: Учебник для вузов / Под ред. Ю.А. Крохиной. - М.: Норма, 2003. - 564 с;
8. О проблемах налогового контроля // Информационный портал малого и среднего предпринимательства "Опора России" - http://www.opora.ru/
9. Титов А.С. "Формы, методы, виды налогового контроля и их юридическое содержание" // Финансовое право. - 2005. - №6. - С.34-38.
1. Горленко И.И. «Формы проведения налогового контроля» // Налоговый вестник - 2003. - N 3. – 156 с. [↑](#footnote-ref-1)
2. Горленко И.И. «Формы проведения налогового контроля» // Налоговый вестник - 2003. - N 3. – 158 с. [↑](#footnote-ref-2)
3. Лобанов А.В. О содержании и формах налогового контроля // Финансы. - 2008. - N 3. – 30 с. [↑](#footnote-ref-3)