**Содержание**

Введение

1 Цели и методы выездных проверок

1.1 Выездная проверка

2 Приоритеты эффективной налоговой политики в сфере контрольных проверок

2.1 Налог на добавленную стоимость

3 Этапы проведения налоговых проверок

3.1 Тематика проведения выездных налоговых проверок по НДС и пути их решения

3.1.1 Основные признаки «проблемного» контрагента пути решения

Заключение

Список использованных источников и литературы

**Введение**

Хорошо известно, что структура любой организации или учреждения, и в первую очередь – государственной или федеральной, должна соответствовать уровню задач, которые она призвана решать. В период перемен по Указу Президента Российской Федерации от 21.11.1991 N 229 на базе только что организованной ГНС, была создана самостоятельная Государственная налоговая служба Российской Федерации, а 23 декабря 1998 г. Указом Президента Российской Федерации N 1635 Госналогслужба России преобразована в Министерство Российской Федерации по налогам и сборам.

Действующая ныне налоговая система России основывается на законах, охватывающих, по сути, все сферы экономической жизни государства. По своей структуре и принципам построения она в основном отражает опыт общераспространенных в мировой практике налоговых систем. Перечень применяемых налогов и методы налогового администрирования, соответствуют принятым стандартам в современной рыночной экономике. Осуществление государственного контроля за соблюдением налогового законодательства - это очень сложная и многогранная работа, она требует солидного базового образования, практического опыта и трудолюбия. Инспектору приходится общаться с хорошо подготовленными налогоплательщиками, сведущими в учете и отчетности, оперативно распознавать ошибки и нарушения, ориентироваться в постоянно меняющемся законодательстве.

Современному специалисту важно не только владеть знаниями налогового законодательства, знать состав, принципы построения, правовой статус, задачи и функции налоговых органов Российской Федерации, разбираться в правах, обязанностях и ответственности налоговых органов, но и понимать сущностные характеристики таких дефиниций, как «налоговая политика», «налоговые отношения», «налоговый механизм», «налоговый потенциал, функции налогов» и др. Подготовить квалифицированного специалиста по налогообложению на нынешнем, достаточно сложном, этапе развития отечественной экономики не просто. Изменяющиеся условия исчисления налогов и сборов, воздействие различных факторов, в том числе наличие много численных нормативных документов, издаваемых на федеральном, региональном и муниципальном уровнях органами исполнительной власти, безусловно, осложняют процесс обучения. Кроме того, сложная, иерархически выстроенная система управления налоговыми отношениями в целом и налоговыми органами в частности заставляет по-новому рассматривать «налогообложение», определять его целевые стратегические функции и текущие задачи развития: Важно, чтобы подготовленный специалист по налогообложению не только владел теорией и методическими навыками, но и умел реализовать их на практике.

Налогообложение основывается на фундаментальных познаниях политических, экономических, юридических и других наук, обогащенных современной отечественной и мировой практикой. Это совокупность методов, приемов и средств информационного обеспечения, посредством которых органы власти и управления (в том числе налоговая администрация всех уровней) придает функционированию налогового механизма заданное законом направление и координирует налоговые действия при существенных изменениях в экономике и политике. Права и обязанности органов системы налогового управления утверждены в законодательном порядке. Проблемы российской административной системы заключаются в отсутствии надежных контактов с гражданами и организациями, в недоверии граждан к государственной службе и институту государства. Поэтому в управлении налоговыми процессами должны участвовать не только специализированные органы, В него должны быть вовлечены все органы законодательной и исполнительной власти: Конституционный суд РФ**,** научные коллективы отраслевых институтов, вузы, а также общественные организации, например союзы предпринимателей, «Общественная ассоциация защиты прав налогоплательщиков».

На налоговые взаимоотношения плательщиков и государства непосредственно влияют правоохранительные органы, аудиторские, адвокатские и консультационно-юридические службы.

Более широкое определение налогообложения — это приведение процесса взимания налогов и возникающих отношений и связей между представителями налоговых органов и налогоплательщиков в соответствии с изменившимися производственными отношениями и формами хозяйствования. Более конкретное определение — это деятельность уполномоченных органов власти и управления, направленная на исполнение законодательства по налогам и сборам, обеспечение эффективного функционирования налоговой системы и налогового контроля.

Налогообложение — это организация сбора налогов: от определения состава налоговой отчетности до разработки правил регистрации налогоплательщиков. Это также перечень информации, которую фирмы должны предоставлять налоговикам, с одной стороны, и та информация, которой налоговики должны делиться с фирмами, с другой стороны.

По мнению заместителя министра финансов РФ С. Шаталова, «современная система налогообложения» должна одновременно обеспечить выполнение нескольких задач: во-первых, это повышение уровня собираемости налогов, во-вторых, создание справедливой прозрачной системы налогового администрирования, которое помимо прочего предусматривает также сокращение издержек налогоплательщика на выполнение требований законодательства и создания для него максимально удобных условий по уплате налогов. При этом государство тоже должно снижать свои затраты на осуществление налогового контроля. И, наконец, необходимо обеспечить справедливые и равные условия налогообложения для юридических лиц, работающих в одной сфере хозяйственной деятельности».

**1.Цели и методы выездных проверок**

**1.1 Выездная проверка**

Налоговая проверка является основным способом контроля государства за деятельностью налогоплательщиков. Основную нормативную предпосылку проведения налоговых проверок составляет ст. 31 Налогового кодекса РФ, согласно которой налоговые органы имеют право:

* затребовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;
* произвести выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, со крыты, изменены или заменены; вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или 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 законодательства о налогах и сборах;
* осмотреть (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества; потребовать от налогоплательщиков, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований.

Согласно п. 6 ст. 101 Налогового кодекса РФ несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований по осуществлению производства по делу о налоговом право нарушении, совершенном налогоплательщиком, плательщиком сбора или налоговым агентом может являться основанием для отмены вынесенного по результатам налоговой проверки решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. При этом в соответствии с п. 30 постановления Пленума Высшего Арбитражного суда РФ от 28.02.2001 г. № *5* «0 некоторых вопросах применения части первой налогового кодекса Российской Федерации».

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. Документальные проверки осуществляются в соответствии с годовыми планами работы инспекции и квартальными графиками проверок, составляемыми по каждому участку работы. В них включаются в первую очередь предприятия, допускающие грубые нарушения в ведении бухгалтерского учета и налогового законодательства. Программа проведения документальной проверки предусматривает перечень вопросов, на которых следует сосредоточить внимание, а также конкретный период, за который она должна быть проведена. Программа проверки утверждается руководителем инспекции или его заместителем.

Проверка первичных документов и записей в учетных регистрах осуществляется сплошным или выборочным способом. При сплошном способе проверяются все документы и записи в регистрах бухгалтерского учета, при выборочном — часть первичных документов в каждом месяце проверяемого периода или за несколько месяцев. Если при выборочной проверке было установлено нарушение налогового законодательства или злоупотребления, то проверка деятельности предприятия проводится сплошным способом со снятием копий или изъятием необходимых документов, налогообложения.

Достоверность отражения в финансовых документах хозяйственных операций устанавливается путем формальной и арифметической проверки документов или с помощью специальных приемов документального и фактического контроля.

При проведении формальной проверки устанавливается правильность заполнения всех реквизитов документов; наличие неоговоренных исправлений, подчисток, дописок в тексте и цифр; подлинность подписей должностных и материально ответственных лиц.

При арифметической проверке определяется правильность расчетов в бухгалтерских документах, например правильность показанных итогов в первичных документах, учетных регистрах и отчетных формах.

Согласно ст. 87 Налогового кодекса РФ, если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора), связан ной с иными лицами, налоговым органом могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора) (встречная проверка).

При встречных проверках первичные документы и учетные данные проверяемого предприятия сравниваются с соответствующими документами и данными предприятий, от которых получены или которым выданы средства и материальные ценности. Данные, указанные в актах встречных проверок, должны быть обязательно заверены подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия, на котором производится встречная проверка.

Для выездных налоговых проверок в процессе сбора ин формации устанавливается предельный срок их про ведения, продлевают его только в особо оговоренных в Налоговом кодексе РФ случаях. Кроме того, в налоговых органах создаются специальные подразделения для рассмотрения возражений на акты выездных налоговых проверок, своего рода внутренний аудит. Предполагается также установить, что в случае значительных доначислений решение о направлении акта налоговой проверки налогоплательщику должно быть согласовано с вышестоящим налоговым органом.

30 мая 2007 года ФНС РФ разработала Концепцию системы планирования выездных налоговых проверок, а 27 июня на сайте ФНС были обнародованы Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок. Концепция предполагает точечный отбор и «калибровку» кандидатов для выездной про верки на основе тщательного предпроверочного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, с обязательной оценкой информации из т.н. внешних и оперативных источников (регистрационные, правоохранительные органы, банки, контрагенты и сотрудники налогоплательщика, интернет, СМИ и т.д.). Концепция содержит 12 индикативных показателей, совокупность и критичность которых будет являться основанием для выездной проверки, в частности: убыток в течение 2-х и более лет, налоговая нагрузка, рентабельность, зарплата сотрудников ниже среднеотраслевых показателей, доля вычетов по НДС за год превышает 89 %, построение финансово-хозяйственной деятельности на основе договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели), не однократная «миграция» налогоплательщика между налоговыми органами.

Количество выездных проверок в 2008 году кардинально уменьшилось, а их результативность повысилась, поскольку новые методы администрирования налогоплательщиков позволяют выявлять «схемотехников» и без выездных проверок. Кроме того, ФНС переходит на перспективное (на год вперед) планирование проверок, о чем говорится в Письме ФНС от 22.10.07 г. № ШТ-14-06/396дсп.

Надо также отметить весьма существенный рост профессионализма сотрудников налоговых органов, которые в настоящее время вооружены секретными методичками и инструкциями по выявлению налоговых схем, в первую очередь НДС, ЕСН.

Разработаны специальные инструкции и под конкретных налогоплательщиков, например, методические рекомендации по выявлению схем уклонения от налогообложения, используемых строительными организациями, утв. Приказом ФНС РФ от 21.04.04 г. № 06-3-06/425дсп.

В законопроекте прописаны специальные нормы по представлению документов, согласно которым налоговые органы не мо гут потребовать их нотариального заверения — вполне достаточно, чтобы они были заверены в самой проверяемой организации, так же теперь никакие документы не могут быть затребованы повторно. Исключение из этого правила предусмотрено лишь в форс-мажорных ситуациях. Проектна много тщательнее и подробнее регламентирует камеральные, выездные и повторные налоговые проверки.

**2. Приоритеты эффективной налоговой политики в сфере контрольных проверок**

**2.1 Налог на добавленную стоимость**

Главной проблемой в налогообложении в сфере бюджетно-налоговой системы остается ее излишняя централизация (при формальной децентрализации) и фискальная направленность. Формирование эффективной налоговой политики предполагает повышение результативности ее контрольно-регулятивной составляющей.

В этом направлении предлагается осуществить ряд соответствующих мер, в частности;

* разработать подходы и пути повышения эффективности контрольной работы и совершенствования контрольных технологий, в том числе создание более эффективной системы предварительного отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок. Подобная система может быть основана на углубленном автоматизированном камеральном анализе отчетных мате риалов и экономико-математической модели определения потенциальной суммы налоговых обязательств каждого налогоплательщика;
* разработать автоматизированную систему подготовки регистрации решений, выносимых по результатам проверок;
* внедрить меры по усилению контрольной работы с «фирмами-однодневками» и «анонимными» структурами, организациями, представляющими «нулевые балансы»
* увеличить размер контролируемых службами финансового мониторинга сделок с 20 до 40 тыс., долл.

НДС в мировой практике стал применяться в 60-е годы 20-го века. Он был разработан во Франции в 1954 году, в 1960году его стали применять страны ЕС, в настоящее время его используют 44страны и Россия в том числе. В России впервые его применили 1992 году в самом начале на логовой реформы.

Это косвенный налог и в России он заменил налог с оборота. Налог с оборота устанавливался на предметы роскоши как надбавка к розничной цене. На этом этапе ставку устанавливали на уровне 28% от цены товара. Эта ставка спровоцировала рост инфляции.

НДС в отличие от налога с оборота, многоступенчатый налог, так как сопровождает все продажи на территории страны.

Несколько преимуществ НДС;

* он имеет очень широкую налоговую базу, так как облагаются любые обороты платежа
* данный налог не осознается конечным потребителем, хотя производитель увеличивает цену за счёт налога
* налог легко проверяем, так как все плательщики используют одинаковую налоговую базу
* имеется возможность встречных налоговых проверок с помощью счетов фактур.

Недостатки НДС;

* искажается рыночная цена
* налог перелагается в основном на бедное население
* для плательщика: отвлекаются денежные средства из оборота

НДС-это федеральный налог и с 2005 года он поступает только в федеральный бюджет, а это, как правило, приводит к бюджетному дефициту средств в регионах. Имеет НДС территориальную привязку, то есть он может действовать по тем операциям, которые осуществляются на территории страны. Например: если товар произведен в России и отгружается с ее территории, то Россия признается местом его реализации, а значит, платит НДС владелец товара, который его произвел.

Налогоплательщиками налога на добавленную стоимость признаются: (ст.143 НК РФ).

* организации;
* индивидуальные предприниматели;
* лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом Российской Федерации.

(в ред. Федерального закона от 29.12.2000 N 166-ФЗ)

При экспорте местом реализации является иностранное государство, поэтому в России действует 0% ставка, механизм освобождения от НДС.

Налогоплательщики подлежат обязательной постановке на учет в налоговом органе. Иностранные организации имеют право встать на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков по месту нахождения своих постоянных представительств в Российской Федерации. Постановка на учет в качестве налогоплательщика осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления иностранной организации.

Иностранные организации, имеющие на территории Российской Федерации несколько подразделений (представительств, отделений), самостоятельно выбирают подразделение, по месту налоговой регистрации которого они будут предоставлять налоговые декларации и уплачивать налог в целом по операциям всех находящихся на территории Российской Федерации подразделений иностранной организации. О своем выборе иностранные организации обязаны письменно уведомить налоговые органы по месту нахождения своих подразделений, зарегистрированных на территории Российской Федерации.

**3 Этапы проведения налоговых проверок**

**3.1 Тематика проведения выездных налоговых проверок по НДС и пути их решения**

**3.1.1 Основные признаки «проблемного» контрагента пути решения**

Основные этапы при проведении налогового контроля.

Подготовительный или предпроверочный этап в ходе, которого определяются цели и сроки проведения налогового контроля, осуществляется подбор специалистов, предварительное ознакомление с объектом налогового контроля, проводиться изучение «дела» налогоплательщика, наличие сведений в налоговом органе о деятельности налогоплательщика, своевременность предоставления отчётности и уплаты налогов или сборов, предоставление отсрочек, рассрочек или налоговых кредитов.

Основная задача подготовительного этапа – рациональный отбор налогоплательщиков, имеющих показатели, вызывающие сомнения, а также предприятия заявившие льготы, являющихся субъектами малого предпринимательства или имеющих существенный показатель выручки от реализации, плательщиков ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль. Подготовительный этап проводиться с целью повышения результативности проверок

* Технологический этап, основной этап при проведении налогового контроля, в ходе которого осуществляется проведение проверок, то есть, проведение выездного налогового контроля
* Окончательный этап, в ходе которого проводиться оформление результатов налогового контроля, составление справки и актов налоговых проверок, вынесение решений по результатам проверки, передача информации уполномоченным органам о необходимости принятия дополнительных мер (возбуждение уголовного дела), передача материалов в судебные органы, для принудительного взыскания налоговых платежей
* Основная задача подготовительного этапа:

Для сбора информации устанавливается предельный срок проведения налоговых проверок, продлевают его только в особо оговоренных в Налоговом кодексе РФ случаях и ограничиваются основания для повторных проверок. Количество выездных проверок кардинально уменьшается, а их результативность повышается, поскольку новые методы администрирования налогоплательщиков позволяют выявлять «схемотехников» и без выездных проверок.

Кроме того, ФНС перешла на перспективное планирование проверок. Концепция предполагает точечный отбор и «калибровку» кандидатов для выездной проверки на основе тщательного предпроверочного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, с обязательной оценкой информации из внешних и оперативных источников (регистрационные, надзорные, правоохранительные органы, банки, контрагенты и сотрудники налогоплательщика, интернет, СМИ и т.д.).

Концепция содержит 12 индикативных показателей, совокупность и критичность которых будет являться основанием для выездной проверки, в частности: убыток в течение 2-х и более лет, налоговая нагрузка, рентабельность, зарплата сотрудников ниже среднеотраслевых показателей, доля вычетов по НДС за год превышает 89 %, построение финансово-хозяйственной деятельности на основе договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели), не однократная «миграция» налогоплательщика между налоговыми органами.

Это — признаки сомнительных контрагентов и сделок, при наличии которых компаниям предлагается добровольно уточнить свои налоговые обязательства. Также востребовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов. Проверка документов предприятий заявивших о льготах. Документами, подтверждающими право на освобождение (продление срока освобождения), являются:

* выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации);
* выписка из книги продаж;
* выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);
1. копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.
* Технологический этап, проведение выездного налогового контроля.

После получения решения от руководителя налогового органа о проведении выездного налогового контроля. Проводятся документальные проверки. В них включаются в первую очередь предприятия, допускающие грубые нарушения в ведении бухгалтерского учета и налогового законодательства. При проведении документальной проверки формируется перечень вопросов, на которых следует сосредоточить внимание, а также период, за который она должна быть проведена. Программу проверки утверждает руководитель инспекции или его заместитель. Проверка первичных документов и записей в учетных регистрах осуществляется сначала выборочным способом.

При выборочном способе проверяется — часть первичных документов в каждом месяце проверяемого периода или за несколько месяцев. Если выборочной проверкой было установлено нарушение налогового законодательства или злоупотребления, то проверка деятельности предприятия проводится сплошным способом со снятием копий или изъятием необходимых документов, налогообложения. При сплошном способе проверяются все документы и записи в регистрах бухгалтерского учета. Устанавливаются достоверность отражения в финансовых документах хозяйственных операций путем формальной и арифметической проверки документов или с помощью специальных приемов документального и фактического контроля.

Устанавливаются правильность заполнения всех реквизитов документов; наличие неоговоренных исправлений, подчисток, дописок в тексте и цифр; подлинность подписей должностных и материально ответственных лиц. При арифметической проверке определяется правильность расчетов в бухгалтерских документах, например правильность показанных итогов в первичных документах, учетных регистрах и отчетных формах.

Согласно ст. 87 Налогового кодекса РФ, если при проведении налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора), связанной с иными лицами, налоговым органом могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика. Могут назначаться встречные проверки.

При встречных проверках первичные документы и учетные данные проверяемого предприятия сравниваются с соответствующими документами и данными предприятий, от которых получены или которым выданы средства и материальные ценности. Данные, указанные в актах встречных проверок, заверяются подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия, на котором производится встречная проверка. При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, проводят инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производят осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном статьей 92 НК РФ.

Если при выездной налоговой проверке у должностных лиц есть достаточно оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном статьей 94НК РФ.

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручает ее налогоплательщику или его представителю. В случае если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

* Окончательный этап, в ходе которого проводиться оформление результатов налогового контроля, составление справки и актов налоговых проверок, вынесение решений по результатам проверки, происходит передача информации уполномоченным органам о необходимости принятия дополнительных мер (возбуждение уголовного дела), передача материалов в судебные органы, для принудительного взыскания налоговых платежей. В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки должностными лицами налогового органа, проводящими указанную проверку, составляется акт налоговой проверки по установленной форме в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки. Акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка. Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

В акте налоговой проверки указываются:

* сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;
* документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;
* выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений в случае если предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах.

Форма и требования к составлению акта налоговой проверки установлена федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Основные признаки «проблемного» контрагента пути решения Как указано в приказе ФНС России, эти признаки составлены по результатам контрольной работы, с учетом досудебного урегулирования споров с налогоплательщиками и сложившейся арбитражной практики. Они, определяют наиболее распространенные способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, направленные на получение необоснованной налоговой выгоды. Наличие подобных признаков, как правило свидетельствует о высокой степени риска квалификации контрагента как проблемного или признание его «однодневкой». Соответственно сделки, совершенные с таким контрагентом, покажутся проверяющим весьма сомнительными.

* Признак 1: при отсутствие личных контактов между представителями поставщика и покупателя при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров

Проверяя, это утверждение мы уверены, что при заключении настоящего договора встреча представителей компаний между собой просто обязательна, причем неоднократно. А перед этим должна существовать бурная переписка, обмен звонками и визитками. Если ничего этого нет, то, проверяя личности мы вправе задать сакраментальный вопрос: «А был ли мальчик?»

Как снизить риск? Если речь идет о крупной сделке, стоит сохранить как можно больше бумаг, которые подтверждают факт предварительных переговоров. Бумаги могут быть самые разнообразные. Проездные билеты до места, где заключалась сделка, гостиничные счета. Отчеты о переговорах, фуршетах, предварительные договоры. Предварительная переписка. Даже фотографии, где запечатлены вместе представители сторон. Одним словом, все, что каким-то образом указывает на наличие контактов с контрагентом.

При судебной практике в Арбитражных судах, суды поддерживают как правило налоговых инспекторов, если они представляют весомые доказательства того, что контактов на самом деле не было. Например, если инспекция заручится протоколами допроса или опроса представителя контрагента, который подтвердит, что при заключении договоров в момент передачи товара, документов и денег не было личных встреч, то суд может признать такую информацию одним из доказательств отсутствия реальных хозяйственных операций (определение ВАС РФ от 18 февраля 2008 г. № 989/08). В спорных случаях суд может вызвать такого представителя и допросить его в качестве свидетеля.

* Признак 2: отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя или представителя контрагента, копий документов, удостоверяющих их личности. В приказе ФНС отсутствие подтверждения полномочий руководителя и полномочного представителя выделены в отдельные критерии. В этих случаях логика при инспектировании проста: если у подписавшего документ лица нет на то полномочий, значит документ этот недействительный.

Больше всего проблем с полномочиями возникает у счетов-фактур. Здесь мы можем сослаться на пункты 2 и 6 статьи 169 НК РФ, в которых указано, что этот документ должен быть подписан руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом или доверенностью. А если это требование нарушено, то такие счета-фактуры не могут являться основанием для принятия НДС к вычету или возмещению.

Для тог, что бы снизить риск налогоплательщику надо соблюдать следующие предписания. Стратегия борьбы с этим риском напрашивается сама собой. Если тот же счет-фактуру подписал не руководитель поставщика, то нужно требовать подтверждение полномочий — копию приказа и доверенности. На практике, правда, бывает, что количество контрагентов такое, что требовать с каждого из них подтверждений нереально. В этом случае целесообразно ограничить круг компаний, с которых документы следует требовать в обязательном порядке. Это наиболее значимые и «дорогие». Фанатизм в этом вопросе вряд ли оправдан. Вместе с тем наличие копий приказов и доверенностей не гарантирует стопроцентный результат. Ведь доверенность подписи может быть элементарно подделана, а определить подделку невооруженным глазом не всегда возможно. Гарантию может дать почерковедческая экспертиза по каждому документу, что в принципе нереально для большинства компаний.

В Арбитражной практике, по поводу подписания счета-фактуры неуполномоченным лицом суды принимают разные решения, в зависимости от совокупности обстоятельств. Как правило, одного только факта подписания неуполномоченным лицом недостаточно. Суды смотрят еще и на реальность сделки. В Северо-Западном округе компании удалось доказать реальность спорных операций и суд, несмотря на то, что счет-фактуру подписали «неустановленные лица», решил, что этот факт не должен повлиять на вычет по НДС (постановление ФАС СЗО от 5 мая 2008 г. № А56-15804/2007).

* Признак 3: отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, его складских, производственных, торговых площадях Излюбленная тема для проверяющих, на встречных проверках — контрагента не нашли по юридическому адресу или у него отсутствуют ресурсы и площади для исполнения договора. Проверяющим этого факта уже достаточно, чтобы объявить отношения с таким контрагентом несуществующими, а налоговую выгоду необоснованной.

Как избежать этого? Тактика защиты зависит от того, какие именно проблемы могут возникнуть. Так, если контрагент находится не по своему юридическому адресу и при этом не афиширует свой реальный адрес, надо запастись документами, подтверждающими, что поставщик все-таки существовал в природе и имел свое «место под солнцем». Самое простое — отчеты сотрудников о посещении офиса, складских или производственных помещений контрагента с указанием реального адреса. Поможет также любая рекламная продукция, если на ней этот адрес указан. Если у компании отсутствуют собственные производственные или складские помещения, надо запастись доказательствами их наличия. Ведь такие помещения не обязательно должны быть в собственности. Их можно, например, арендовать. Или вообще по договору передать исполнение другим компаниям. Это часто бывает с перевозкой товара. Ведь далеко не у всех производственных или торговых компаний есть собственный транспорт. Надо сначала определить реальное положение дел, собрать документы, подтверждающие это положение. Например, копию договора аренды склада. Помочь, кстати, может и фотография этих помещений.

Еще одна претензия которая как правило всплывает при очередной проверке — отсутствие у контрагента персонала в количестве, необходимом для исполнения договора. Ведь у компании по отчетности может оказаться всего несколько человек — директор и главбух. А остальные сотрудники арендуются у специализированной кадровой фирмы. Возможно, поставщик пытается таким образом сэкономить на ЕСН. Но это должно остаться только его проблемой и не перерасти в головную боль компании. Для этого достаточно подтвердить факт такого договора и наличие у поставщика необходимой рабочей силы. Главное, надо сначала спрогнозировать, какая проблема может возникнуть с контрагентом при встречной проверке и заручиться необходимыми доказательствами.

Некоторые суды считают, что действующее законодательство не связывает право компаний на применение налогового вычета с наличием основных средств у поставщика. Если у перевозчика нет собственного транспорта и в ходе «встречки» он не представил документы, подтверждающие использование услуг третьих лиц либо арендованных автомобилей, то это еще не повод обвинить компанию в недобросовестности. В таком случае инспекция обязана доказать, что в сделке не был задействован транспорт, который указан в ТТН, а также отсутствие реального движения товаров (постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 22 августа 2008 г. № А19-1187/08-43-Ф02-3951/08 и Северо-Западного округа от 12 августа 2008 г. № А56-43462/2007). Если же не удастся это сделать, то компания может проиграть дело (постановления ФАС Поволжского округа от 3 июля 2007 г. № А55-19081/2006-51 и Центрального округа от 7 августа 2007 г. № А62-5099/2006).

* Признак 4: отсутствие информации в налоговой о способе получения сведений о контрагенте Обычно такой вопрос возникает к никому не известному поставщику, у которого нет никакой рекламы. Негативность данного признака усугубляется, если в СМИ, наружной рекламе или в интернете есть много доступной информации о других участниках рынка, о производителях идентичных и аналогичных товаров (работ, услуг), тем более если они предлагают свои товары, работы или услуги по более низким ценам.

О реальности сделок будут свидетельствовать рекламные или презентационные материалы контрагента, прайс-листы, визитные карточки первых лиц, конверты, письма, распечатки электронных сообщений, факсы с деловой перепиской. Сюда же относятся распечатки с интернет-сайта контрагента. На практике, если есть серьезная необходимость, все эти материалы компании готовят своими руками. Даже создают сайт контрагента.

Довод инспекции о том, что компания могла купить товар по более низкой цене, суды признают голословными. Этот факт еще не говорит о недобросовестности и необоснованной выгоде (постановление ФАС Уральского округа от 23 июня 2008 г. № Ф09-4408/08-С2). Тем не менее в суд лучше представить обоснование более высокой цены. Например, это можно объяснить выгодными условиями поставки, оплаты, доставки, качеством и т. п.

* Признак 5: отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ Проверка наличия государственной регистрации контрагента входит в «обязательную программу» любой проверки. Ведь если поставщик не зарегистрирован ни как юридическое лицо, ни как физическое, грош цена всем иным доказательствам реальности сделки. Кроме того, проверка этой информации самой компанией до заключения договора — один из элементов должной осмотрительности при выборе контрагента.

В деловое общение уже прочно вошла практика просить контрагента представить копии зарегистрированных в налоговой инспекции учредительных документов, свидетельств о государственной регистрации и о постановке на налоговый учет. Вторым элементом во многих регламентах общения с контрагентами стала проверка информации о нем в ЕГРЮЛ, ЕГРИП, ЕГРН. Ее можно запросить непосредственно в инспекции или через сайт налоговой службы.

Некоторые делают ошибку, когда, проверив информацию на сайте визуально, не оставляют бумажной копии. Ведь когда придет проверка, трудно будет доказать, что информацию проверяли до заключения договора, а не после того, как инспекторы предъявили претензию. Еще одна популярная мера — запрос в инспекцию поставщика с просьбой предоставить информацию о его налоговой благонадежности. Там, скорее всего, откажут, но сам факт будет свидетельствовать о проявлении должной осмотрительности.

Если компания совершила сделку с компанией, не внесенной в ЕГРЮЛ, отстоять свою невиновность в суде будет очень сложно: арбитражная практика складывается в основном не в пользу налогоплательщиков (определение ВАС РФ от 31 января 2008 г. № 16419/07). Но если компания докажет, что на момент сделки контрагент в ЕГРЮЛ присутствовал, можно добиться положительного результата (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17 сентября 2008 г. № Ф04-5552/2008(11389-А46-25)). Высший арбитражный суд, например, считает, что для списания затрат по налогу на прибыль данные из ЕГРЮЛ совсем не нужны, если у налогоплательщика есть документы, подтверждающие расходы — чеки, накладные, «приходники» и другие документы (определение ВАС РФ от 26 июня 2008 г. № 5879/08).

По замыслу главного налогового ведомства компании должны самостоятельно оценить своих контрагентов и сделки с ними на предмет наличия признаков необоснованной налоговой выгоды

К дополнительным факторам, повышающим риск относятся несколько основных признаков недобросовестных контрагентов, есть дополнительные обстоятельства, наличие которых усугубляет налоговые риски компании, поскольку в глазах проверяющих такие сделки становятся еще более подозрительными.

* Фактор 1: сомнительный контрагент выступает в роли посредника. Меры налоговой безопасности при работе с посредниками помимо обычной проверки контрагента сводятся к обоснованию деловой цели таких договорных отношений. К примеру, работа через посредника сокращает затраты на поиск клиентов, позволяет обойтись без сбытовых подразделений в компании и пр.
* Фактор 2: условия договора не соответствуют обычаям делового оборота. Нас как правило могут насторожить длительные отсрочки, большие поставки без предоплаты, слишком большие штрафные санкции, расчеты через третьих лиц, векселями. При наличии таких условий договора подтверждение реальности сделки приобретает особо важное значение.
* Фактор 3: сомнения в возможностях контрагента реально использовать сделку. Этот «дополнительный риск» дублирует по сути третий основной признак высокого налогового риска, когда нет очевидных свидетельств того, что у контрагента имеется нужное оборудование, персонал и другие ресурсы. Доказательства в этом случае сводятся к объяснению и подтверждению фактически используемых контрагентом ресурсов.
* Фактор 4: приобретение через посредника товаров, которые обычно закупают у физлиц. Как правило, речь идет о сельхозпродукции, металлоломе, продуктах промысла и других подобных товарах. Объяснения обычно сводятся к тому, что использование посредника удобнее — не нужно иметь «точку приема», можно закупать большими партиями.
* Фактор 5: отсутствие реальных действий по взысканию задолженности. Особенно подозрительно будет выглядеть рост задолженности покупателя на фоне продолжающихся поставок. Логика здесь проста: какой нормальный бизнесмен станет отгружать продукцию покупателю, если тот не платит денег по предыдущим поставкам. И вывод не заставляет себя ждать: либо поставки лишь на бумаге, либо оплата за реальный товар идет «черным налом». В целях безопасности нужно попросить показать работу по возврату денег — обмен письмами, выставление претензий.
* Фактор 6: векселя и займы на слишком вольготных условиях. На практике это все подвергается сомнению, все операции, связанные с векселями. Кроме того, их насторожит выдача займов без обеспечения, без процентов, со сроком погашения более трех лет. А если это сочетается еще и с проблемным поставщиком, претензии будут обязательно.
* Фактор 7: существенная доля расходов по сделке с проблемными контрагентами. Очень подозрительно выглядят любые расходы компании. А уж если они пересекаются с признаками проблемности контрагента, внимание многократно усиливается. Особенно если не видно экономического эффекта от таких сделок.
* Покаянная пояснительная записка

После прочтения 12-го критерия невольно возникает вопрос о том, зачем налоговые органы так подробно описывают все эти признаки и факторы. Ведь они тем самым раскрывают все свои козыри. Ответ простой, он записан в рекомендации, которая адресована компаниям, которые обнаружат у себя подозрительных поставщиков. По мнению налогового ведомства компания, желающая покаяться в общении с неблагонадежными поставщиками, снизить или полностью исключить риски по 12-му критерию, должна изъять сомнительные операции из расчета налоговых обязательств за соответствующий период и уведомить об этом свою инспекцию, чтобы та могла своевременно учесть откорректированные налоговые обязательства при отборе кандидатов на выездную проверку.

Причем в ФНС России, видимо, настолько уверены в массовости таких обращений в инспекции, что тем же приказом утвердили форму специальной пояснительной записки. Как указано, для «идентификации цели подачи уточненной декларации». Видимо, в целях стимулирования таких «покаянных» записок ФНС России обещает, что при камеральной проверке таких уточненных деклараций инспекция не будет требовать дополнительные документы. Причем советуют не ограничиваться только теми признаками и факторами, которые указаны в регламенте, а применять форму пояснительной записки и в других случаях использования сомнительных контрагентов. Возможно тем самым можно пытаться собрать материал для пополнения своей коллекции.

Кроме того, ФНС России фактически обещает невключение «раскаявшихся» в план выездных проверок. Однако, если инспекция обнаружит, что после «явки с повинной» компания продолжает использовать в своих отношениях недобросовестных поставщиков, выездная проверка может состояться. Правда, в этом случае инспекция будет согласовать эту проверку непосредственно в ФНС России. У некоторых даже возникает своеобразная схема — признаться в небольших грешках, лишь бы не было выездной проверки и не вскрылись более значительные злоупотребления.

Заместитель начальника отдела контрольного управления ФНС России, сказал:— При наличии достаточных оснований согласование проверки ФНС России не будет являться непреодолимым препятствием. Конечно, если компания хочет избавиться от прошлых налоговых грехов, можно подать «уточненку», исключив из расчета сомнительные операции. В этом случае у инспекции вообще не возникнет основания проверять такого контрагента и тем более предъявлять какие-либо претензии.

Добровольно фиксировать свою вину в пояснительных записках и других подобных документах юристы не советуют: в любой момент эти документы можно использовать , к примеру, в уголовном деле, от которого уточнение налоговых обязательств не страхует, такую записку обвинение сможет использовать как доказательство и вины, и систематичности налоговых нарушений, достаточно факта отсутствия у контрагента необходимых ресурсов, производственных или складских площадей, чтобы объявить налоговую выгоду необоснованной

Видимо, чтобы не быть голословным, главное налоговое ведомство России в своем документе конкретизировало, как оно будет применять 12-й критерий. В приложении к приказу приведены способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Обязанность налоговых органов и других органов государства - осуществлять контроль за исполнением налоговых обязательств в установленном порядке, проводить проверку добросовестности плательщиков, и в случаях выявления их не добросовестности, обеспечивать охрану интересов страны, в том числе, с использованием механизмов судебной защиты, которая закреплена в нормативной базе, определяющей статус и функциональные обязанности налоговых органов, а также вытекает из Постановления Конституционного суда от 12.10.1998 г. № 24-П по делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 За кона РФ от 27.12.1991 г. «Об основах налоговой системы в РФ».

Особый интерес в данном случае представляет доказывание факта недобросовестности налогоплательщика в Арбитражном суде. В качестве иллюстрации обратимся к опыту Межрайонной инспекции ФНС России № 5 по Тамбовской области.

В частности, решением, вынесенным заместителем руководителя инспекции к налоговой ответственности было привлечено «Общество…», которое в нарушение п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 173 Налогового кодекса РФ, а также порядка применения налоговых вычетов, предусмотренного п. 2 ст. 172 НК РФ, уменьшало общую сумму НДС, причитающуюся к уплате в бюджет на сумму налоговых вычетов по НДС, уплаченного поставщиками товаров (работ, услуг) векселями третьих лиц, а именно векселями Сберегательного Банка РФ, полученными от индивидуального предпринимателя N, являющегося одновременно одним из со учредителей «Общества…», полученных по договорам займа без фактической оплаты их приобретения, то есть, по сути, с предоставлением в обеспечение их приобретения долговых обязательств по возврату на условиях, предусмотренных договорами займа.

В феврале 2006 г. «Обществом…» в Арбитражный суд Тамбовской области было подано заявление о признании незаконным решения Межрайонной инспекции ФНС России № 5 по Тамбовской области в части доначисления НДС, произведенного в силу незаконного применения вычетов. В обоснование своей позиции организация ссылалась на п.п. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ, согласно которому вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные плательщиком и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг), используемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ. Налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении плательщиками товаров (работ, услуг) и документов, подтверждающих фактическую оплату сумм налога (п. 1 ст. 172 НК РФ).

Фирма ссылалась на то, что НК РФ не содержит положений, связывающих момент возникновения права на вычет НДС с исполнением плательщиком обязанностей перед третьими лицами, вытекающих из договорных отношений, в том числе, и по договору займа.

Так же налоговое законодательство не ста вит право на вычет НДС в зависимость от того, за счет какого имущества (собственного, заемного или полученного безвозмездно) налогоплательщиком оплачены товары (работы, услуги), из чего «Обществом…» делался вывод о том, что на покупку товарно-материальных ценностей, за которые организация расплатилась векселями, переданными ими по договору займа аффинированным для них лицом N. (при том, что фактически «Общество…» не исполнило своей обязанности по возврату взятых в заем векселей), должны распространяться правила предоставления вычета по НДС.

Давая «Обществу…» отзыв на указанное выше заявление, и в по следующем на судебном разбирательстве, Межрайонная инспекция ФНС России № 5 по Тамбовской области исходила из недобросовестности действий налогоплательщика. При этом инспекция оценивала следующие обстоятельства: организация нарушила п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 173 НК РФ, а также порядок применения налоговых вычетов, предусмотренный п. 2 ст. 172 НК РФ. Т.е., данный налогоплательщик уменьшил общую сумму НДС, причитающуюся к уплате в бюджет на сумму налоговых вычетов по НДС, уплаченного поставщиками товаров (работ, услуг), векселями третьих лиц (Сберегательного Банка РФ), полученными от индивидуального предпринимателя N по договорам займа без фактической оплаты их приобретения.

Таким образом, плательщик передал в оплату начисленных поставщиками сумм налога заемное имущество, передача которого признается реальными затратами, позволяющими принимать НДС к вычету, только в момент исполнения налогоплательщиком своей обязанности по возврату суммы займа. На момент же расчета за поставленные товары и на момент предъявления вычета по НДС фактических затрат на приобретение указанных векселей «Общество…» не понесло. Соответственно, в бухгалтерском учете балансовую стоимость этих векселей организация не отразила и таким образом не могла быть обладателем права на уменьшение общей суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, на сумму налога, начисленную поставщиками.

Указанный вывод был сделан на основе правовых позиций Конституционного Суда РФ по делам, изложенных в Определениях от 08.04.2004 №169-О и от 04.11.2002 № 325-О.

Конкретными фактами, указывающими на недобросовестность фирмы, выступило то, что договоры займа были заключены с индивидуальным предпринимателем N, который фактически на момент вынесения решения о привлечении плательщика к на логовой ответственности, предпринимательскую деятельность не осуществлял, в связи с ее прекращением и ликвидацией, а, следовательно, обязанности Общества перед ним уже не могли быть выполнены в связи с отсутствием у последнего статуса индивидуального предпринимателя.

Помимо этого, документы в инспекцию для встречной проверки предпринимателя N (являющегося одновременно руководителем и учредителем указанной организации) «Обществом…» представлены не были. От дачи объяснений предприниматель отказался.

Кроме этого, согласно представленным «Обществом…» деклараций по НДС за интересующий период, практически за все кварталы им поданы декларации и возмещено из бюджета 1,3 млн. руб. за счет превышения вычета из бюджета по НДС в 1,6 раза. На это главным образом повлияли полученные по договорам займа векселя индивидуального предпринимателя N.

При этом, судя по представленным документам за 2005 г., фирма самостоятельно решила по товарам (работам, услугам), оплаченным за счет заемных векселей, вычеты не предъявлять, что косвенно указывало на негласное согласие плательщика с незаконностью произведенного вычета по НДС (законодательство по данному поводу все это время оставалось неизменным). Все это свидетельствовало о той самой недобросовестности налогоплательщика, описанной в Определении Конституционного Суда РФ № 1380 от 25.07.01.

Именно на указанные выше факты был сделан акцент при доказывании недобросовестности организации как налогоплательщика в суде. Арбитражный суд Тамбовской области в своем решении с доводами инспекции согласился, указав, что, учитывая соотношения активов «Общества…» и кредиторской задолженности, нарушение сроков исполнения обязательств по возврату займов, а также тот факт, что возврат займа предпринимателю N производился в значительной степени за счет при влеченных средств коммерческих банков, совпадения в одном лице займодавца и руководителя «Общества…», пришел к вы воду о недобросовестности фирмы при возмещении из бюджета НДС в результате превышения вычетов при реализации в 1,6 раза.

Таким образом, для доказывания факта недобросовестности налогоплательщика был использована целая система фактов, где каждая посылка, перетекая в следствие и выводы, выстраиваются в четкую логическую цепочку, указывающую на недобросовестность конкретной организации.

**Заключение**

Налоговые инициативы ФНС РФ последних лет ярко свидетельствуют о беспощадной войне с криминальными и агрессивными налоговыми схемами. Арбитражные суды имеют четкие установки пресекать схемы, которые не имеют разумной деловой цели, что в конечном итоге влечет признание полученной налоговой выгоды необоснованной (Постановление Пленума ВАС РФ № 53 от 12.10.06 г.). Суды общей юрисдикции также получили новые рекомендации по рассмотрению налоговых преступлений (Постановление Пленума Верховного Суда № 64 от 28.12.06 г.).

В 2006 году налоговые органы освоили новое более совершенное оружие в формате идеологической, пропагандисткой и воспитательной работы, инициировав весьма успешную «ковровую зачистку» по борьбе с ЕСН-схемами и легализации зарплат. В итоге более 95 % налогоплательщиков, вызванные на специально созданные межведомственные «зарплатные» комиссии повысили зарплаты до прожиточного минимума.

Дальше, больше. В 2007 году была уже развернута кампания по повышению зарплат уже до среднеотраслевого уровня, опять же под угрозой выездных налоговых проверок. Одновременно летом 2007 г. в том же формате началась борьба с «убыточными» налогоплательщиками.

С 1 января 2007 года вступили в силу поправки в НК РФ, которые существенно расширили полномочия налоговиков по сбору информации. Теперь они вправе запрашивать сведения о сделках проверяемого налогоплательщика практически у любых лиц (ст. 93.1 НК РФ).

В феврале 2007 г. из недр ФНС вышел секретный Приказ под грифом ДСП, мгновенно ставший достоянием общественности. Он содержит 109 признаков неблагонадежности налогоплательщика. Этот Приказ, прежде всего, направлен на борьбу с фирмами-однодневками и «номинальными» учредителями и директорами уже на стадии госрегистрации юридических лиц. Если раньше можно было легко в течение 5 дней зарегистрировать новую фирму, то теперь налоговики внимательно проверяют документы на их подлинность, «пробивают» адреса «массовой регистрации», историю учредителей и директоров по своих базам данным, а иногда и сами выходят на проверку или подключают правоохранительные органы, чтобы убедиться в достоверности представленных сведений.

30 мая 2007 года ФНС РФ разработала Концепцию системы планирования выездных налоговых проверок, а 27 июня на сайте ФНС были обнародованы Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, (приказом ФНС от 14 октября 2008 года № ММ-3-2/467@) были заново утверждены Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок.

Концепция предполагает точечный отбор и «калибровку» кандидатов для выездной проверки на основе тщательного предпроверочного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, с обязательной оценкой информации из т.н. внешних и оперативных источников (регистрационные, надзорные, правоохранительные органы, банки, контрагенты и сотрудники налогоплательщика, интернет, СМИ и т.д.). Концепция содержит 12 индикативных показателей, совокупность и критичность которых будет являться основанием для выездной проверки, в частности: убыток в течение 2-х и более лет, налоговая нагрузка, рентабельность, зарплата сотрудников ниже среднеотраслевых показателей, доля вычетов по НДС за год превышает 89 %, построение финансово-хозяйственной деятельности на основе договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели), не однократная «миграция» налогоплательщика между налоговыми органами. И это только начало.

На региональный сайтах ФНС РФ стали публиковаться «черные списки» фирм-однодневок, не сдающих отчетность или сдающих нулевые балансы, список «недобросовестных» контр агентов, на сайте ФНС РФ публикуется реестр дисквалифицированных лиц, список адресов массовой регистрации фирм и даже стали появляться списки подозрительных зарубежных (оффшорных) компаний.

В январе 2008 года в целях повышения эффективности администрирования налогоплательщиков произошла реорганизация центрального аппарата ФНС РФ. Так, например, все налоги будут контролироваться одним управлением (сейчас администрирование дифференцируется по видам налогов и статусу налогоплательщиков, что является нерациональным).

Налоговиками созданы и активно пополняются специальные региональные и федеральные электронные базы данных (ЮЛ-КПО, КСНП, фирмы-однодневки, «коллекции» налоговых схем, компании, уличенные в схемах и т.д.). Уже давно налоговые органы обмениваются между собой информацией, полу чают и запрашивают ее у банков и других контрольных структур в электронном формате, что существенно повышает мобильность и эффективность их работы.

К концу 2008 года ФНС был разработан специальный программный комплекс для автоматического отбора фирм для проверок (до этого времени существовали только программы по администрированию отдельных налогов, например, по НДС).

Количество выездных проверок в 2008 году кардинально уменьшилось, а их результативность повысилась, поскольку новые методы администрирования налогоплательщиков позволяют выявлять «схемотехников» и без выездных проверок. Кроме того, ФНС переходит на перспективное (на год вперед) планирование проверок, о чем говорится в Письме ФНС от 22.10.07 г. № ШТ-14-06/396дсп.

Надо также отметить весьма существенный рост профессионализма сотрудников налоговых органов, которые в настоящее время вооружены секретными методичками и инструкциями по выявлению налоговых схем, в первую очередь НДС, ЕСН и налог на прибыль. Разработаны специальные инструкции и под конкретных налогоплательщиков, например, Методические рекомендации по выявлению схем уклонения от налогообложения, используемых строительными организациями, утв. Приказом ФНС РФ от 21.04.04 г. № 06-3-06/425дсп. Неплохо отработаны и методики выявления фирм-однодневок, которые как объект для проверки налоговиками не интересны, а необходимы для выхода на их бенефициаров и заказчиков схем.

Налажена работа по оперативному взаимодействию с правоохранительными органами, которые все чаще привлекаются к проведению проверок, выполняя особые поручения налоговиков или самостоятельно в режиме оперативно-розыскных мероприятий разрабатывают подозрительных налогоплательщиков. Статистика уголовных дел также весьма красноречива: число лиц, привлеченных к уголовной ответственности за налоговые преступления (ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ) ежегодно увеличивается на 25-30%

Что касается банальной «обналички», которая выводится из оборота налогоплательщиков также через фирмы-однодневки посредством фиктивных договоров, то в этом секторе успешную борьбу ведут банки. За последний год они существенно повысили свои тарифы на обналичивание, ввели жесткие меры мониторинга клиентов и операций по их счету (чему способствуют механизмы, предусмотренные ФЗ от 07.08.07 г. о борьбе с отмыванием преступных доходов), предоставляя по электронным каналам связи развернутую информацию о движении средств по счетам налогоплательщиков.

Если же оценить более отдаленные перспективы, то уже не за горами (2010-2011 гг.) принятие поправок в НК РФ, которые призваны установить более жесткий контроль за аффилированными лицами и трансфертным ценообразованием в холдингах, предполагается специальная консолидированная отчетность, декларирование цен с взаимозависимыми лицами, предусматривается даже специальная возможность соглашений с ИФНС о ценообразовании, будет введен новый механизм оценки рыночных цен, т.н. «интервал цен», предполагается целая система мер борьбы со схемами с использованием оффшоров.

Иными словами, налоговые схемы, большинство из которых являются чистым криминалом, доживают свои последние дни. Что с этим делать и как с этим жить? Ответ прост: изменяться, не подставляться под удар, превентивно, на опережение, на вырост, выбирая новые стратегии налогового планирования, основанные, прежде всего, не на уклонении от уплаты налогов, а на умелом использовании договорных конструкций, спецрежимов, налоговых льгот, инструментов международного налогового планирования. Каждому налогоплательщику необходимо под себя разработать индивидуальную Систему налоговой безопасности и управления налоговыми рисками, которая имеет три уровня:

* глобальное или стратегическое налоговое планирование (модель ведения бизнеса, построение холдингов, группы компаний, экономическое, управленческое и налогово-правовое обоснование модели, инвестиционного проекта, сделки или их совокупности);
* локальное налоговое планирование (в рамках конкретной сделки, проекта, отдельных налогов);
* система документооборота, внутреннего контроля (аудита) и отчетности (мало провести сделку, надо ее грамотно и понятно для налоговиков оформить первичными документами и учесть по правилам и стандартам бухучета).

Калибровка налогоплательщиков с помощью Концепции планирования проверок объективно вынуждает каждого налогоплательщика подстраиваться под предложенные ФНС стандарты, постоянно сравнивая свои показатели со среднестатистическими в своем городе, регионе, секторе экономики. Налогоплательщик должен быть готов в любое время объяснить налоговикам и документально подтвердить с использованием бизнес-планов, технико-экономических обоснований, маркетинговых исследований, расчетов экспертов и заключений специалистов, почему его нельзя стричь под одну гребенку. Отсюда, вывод: не выделяйся, будь чуть лучше других, имей систему мониторинга своих внешних и внутренних коммуникаций, товарно-финансовых потоков, отслеживай и нивелируй риски использования нестандартных договорных конструкций и контактов с «проблемными» поставщиками. Условия «социального контракта» бизнеса и власти, сформулированные на компромиссных началах, предполагают бартер: налогоплательщики должны отказаться от налоговых схем, построенных на лени вой, оффшорно-криминальной ментальности, в пользу гарантий налоговой безопасности и стабильности своего бизнеса.

Налогоплательщикам пора разорвать волевым решением замкнутый круг, ведь двойная бухгалтерия, налоговые схемы и непрозрачность бизнеса не позволяют собственникам делегировать полномочия топменеджерам, создают риск хищения активов, рейдерских захватов, шантажа, атаки конкурентов, обесценивают бизнес, делают низкой его капитализацию и инвестиционную привлекательность.

Лучше направить всю свою энергию и таланты на созидание эффективной структуры бизнеса, освоение новых рынков, управленческих и маркетинговых технологий, снижение издержек (в т.ч. на управление налоговыми схемами), чем безрассудно как наркоман сидеть на игле налоговых схем, теряя время, деньги, управленческие и кадровые ресурсы.

Не страшно платить налоги, страшно, когда их не с чего платить!

**Список использованных источников и литературы**

1. Конституция Российской Федерации М.: Март 2004г.
2. Налоговый Кодекс Российской Федерации части первая и вторая М.:Проспект, 2008г.
3. приказ ФНС от 14 октября 2008 года № ММ-3-2/467@
4. ВАС РФ от 18 февраля 2008 г. № 989/08
5. приказ ФНС № ММ-3-06/333@от 30 мая 2007 года
6. Письмо ФНС от 22.10.07 г. № ШТ-14-06/396дсп
7. Федеральный закон от 07.07.2003 N 117-ФЗ, от 22.07.2005 N 119-ФЗ.
8. Федеральный закон от 07.07.2003 N 117-ФЗ, от 22.07.2005 N 119-ФЗ)
9. Федеральный закон от 24.07.2002 N 104-ФЗ)
10. п. 30 постановления Пленума Высшего Арбитражного суда РФ от 28.02.2001 г. № *5* «0 некоторых вопросах применения части первой налогового кодекса Российской Федерации».
11. Налоговые правонарушения в рыночной экономике. Экономические и правовые аспекты. А.И.Горелко, Е.Л.Логинов, Краснодар 2006г.
12. .А.И.Пономарёв, Т.В.Игнатова; М – «Финансы и статистика» 2006г.
13. Морозова А.Л. Выездные налоговые проверки организаций и индивидуальных предпринимателей. – СПб., 2002.
14. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России. М.Н.Карасёв; М-«Вершина».2006г.
15. Налоговая политика и теневая экономика. А.И.Горелко; Краснодар,2006г.
16. В.М. Чибинёв газета «Налоги» №22 2006 г Проблемы при уплате налогов и сборов при использование статьи 46 НК РФ.
17. Захарьин В.Р. НДС: новое в законодательстве. – М.: Изд-во ОМЕГА-Л,2006. – 124 с.
18. В.П. Матвиенко газета «Налоги» №30 2006г. Правомочия налоговых органов при проведении налоговой проверки. Налоговое администрирование. Учебник. О.А.Миронова, Ф.Ф. Ханафеев; М-«ОМЕГА» 2005г.
19. НДС: отмена учета по оплате и другие проблемы 2006 года. Глава 21 НК РФ в новой редакции. Практический комментарий./ Под ред. Г.Ю. Касьяновой. – М.: АБАК, 2006. – 120с.
20. Налоги. Учебное пособие. Издание пятое; М-«Финансы и статистика» 2005г.
21. Справочная система Консультант Плюс 2007г.
22. Сайт российских налогоплательщиков –http://www.ufanet.ru
23. Информационный банк компании «Гарант» – http://www.garant.ru
24. www.klerk.ru
25. Источник журнал «Практическое налоговое планирование». №21 2006г
26. Материал предоставлен юридической фирмой «Ардашев и партнеры».