Налоговый контроль

# 

Введение

Одним из важнейших инструментов осуществления экономической политики государства всегда были и продолжают оставаться налоги. Особенно наглядно это проявляется в период перехода от командно-административных методов управления к рыночным отношениям, когда в условиях сузившихся возможностей государства оказывать воздействие на экономические процессы налоги становятся реальным рычагом государственного регулирования экономики. Вместе с тем государство только в том случае может реально использовать налоги через присущие им функции, и прежде всего фискальную и стимулирующую, если в обществе создана атмосфера уважения к налогу, основанная на понимании как экономической необходимости существования налоговой системы, так и установленных государством правил взимания конкретных налогов. В связи с этим знание налогового законодательства, порядка и условий его функционирования является непременным условием восприятия налоговой культуры как обществом в целом, так и каждым его членом.

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

Но, к сожалению, в практике работы юридические и физические лица допускают несвоевременную уплату налогов и других обязательных платежей в связи с рядом объективных и субъективных причин. С переходом к рыночным отношениям создаются новые предприятия, осуществляющие свою финансово-хозяйственную деятельность в различных сферах экономики. Многие из них не имеют достаточно квалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета. На таких предприятиях, как правило, допускаются ошибки в учете. Нередки случаи сознательного искажения отчетных данных. Причем сегодня стало естественным уклонение от налоговой повинности, как легальными - когда удается полностью или частично избежать налогообложения, не нарушая при этом действующего законодательства, так и нелегальными, т. е. запрещенными законом способами.

Все это приводит к занижению налогооблагаемой базы и недопоступлению в бюджет налогов и других приравненных к ним платежей.

Ошибки в исчислении и уплате налогов допускаются также из-за частых изменений в законодательстве.

В связи с этим сегодня перед налоговыми органами встает серьезная проблема - контроль за правильностью, своевременностью и полнотой взимания налогов и его совершенствование. Поэтому можно сделать вывод о том, что данная тема актуальна.

**Налоговый контроль — составная часть финансового и разновидность государственного контроля.** Контроль рассматривается как самостоятельная функция управления. Приоритетность налогового контроля среди направлений контрольной деятельности обусловлена значимостью налогов и сборов как источников доходов федерального, регионального и местных бюджетов. Кроме того, по численности контролируемых лиц он занимает одно из основных мест.

По мнению КС РФ, реализация контрольной функции в сфере налогообложения заключается в том, что «механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов и сборов с обязанных лиц и одновременно — надлежащий правовой характер деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения.

Целью данной дипломной работы является изучение налогового контроля за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налога на прибыль.

На основе этого можно определить задачи данной курсовой работы:

* исследование нормативно-правовой базы осуществления налогового контроля;
* изучение основ организации контрольной работы налоговых органов;
* изучение действующих форм и методов налогового контроля;  
  определение наиболее перспективных путей совершенствования форм и методов налогового контроля.

При написании дипломной работы использовались труды ученых, журнальные статьи, законодательные акты РФ, указы президента РФ, постановления правительства РФ, инструкции ФНС РФ.

1. Налоговый контроль в РФ

1.1. Экономическое содержание налогового контроля в РФ

В условиях нового этапа рыночных преобразований изменяются взаимоотношения государства, хозяйствующих субъектов и физических лиц, развиваются различные формы собственности и предпринимательства, усложняются межбюджетные отношения, вследствие чего многократно возрастает значение налогового контроля. Он, являясь составной частью государственного финансового контроля, служит формой реализации контрольной функции финансов и налогов. Назначение налогового контроля заключается в содействии успешной реализации налоговой стратегии государства, цель которой определена в Бюджетном послании Президента РФ Федеральному собранию как снижение налогового бремени на налогоплательщиков, упрощение налоговой системы, выравнивание условий налогообложения и повышение качества налогового администрирования.

Налоговый контроль можно классифицировать по различным направлениям, в том числе по видам, формам и методам. Содержание двух последних направлений раскрывается в главе 14 Налогового кодекса РФ, части 1 (далее - НК РФ).

Налоговый контроль за расходами физических лиц выступает своеобразным видом последующего контроля, основанного на соответствии доходов и расходов граждан за определенный период времени. Если налоговый орган обнаруживает, что расходы превышают доходы, с которых уплачены налоги, то у него появляются возможности самостоятельно или с последующим привлечением налоговой полиции задать налогоплательщику вопросы об источниках происхождения средств и выяснить, насколько добросовестно налогоплательщик исполнял обязанность по уплате обязательных платежей в бюджет.

Исходя из этого, федеральное законодательство о налогах и сборах призвано создать надлежащие условия исполнения налоговой обязанности, в том числе определить систему налоговых органов, относящихся к федеральным экономическим службам (п. «ж» ст. 71 Конституции РФ), их задачи, функции, формы и методы деятельности, порядок проверки правильности исчисления и своевременной уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов».

**В Налоговом кодексе РФ не сформулировано понятие налогового контроля,** поэтому целесообразно обратиться к дефинициям, сформулированным представителями науки.

Важной составной частью органов финансового контроля являются органы, обеспечивающие контроль за сбором налогов и их своевременным поступлением в доходы бюджетов различных уровней. К органам налогового контроля в Российской Федерации относятся органы налоговой службы, таможенные органы, федеральные органы налоговой полиции, а также органы, осуществляющие контроль за уплатой государственной пошлины и других сборов.

В систему органов налоговой службы входят Министерство Российской Федерации по налогам и сборам и его территориальные подразделения по субъектам РФ и муниципальным образованиям.

Жалобы предприятий на действия должностных лиц государственных налоговых инспекций подаются в те государственные налоговые инспекции, которым они непосредственно подчинены. Жалобы рассматриваются и решения по ним принимаются не позднее одного месяца со дня поступления жалобы. Решения по жалобам могут быть обжалованы в течение одного месяца в вышестоящие государственные налоговые инспекции. При несогласии предприятия с решением Министерства РФ по налогам и сборам оно может быть обжаловано в арбитражный суд. При несогласии граждан с принятым решением действия должностных лиц налоговых инспекций обжалуются в судебном порядке.

Проверки предприятий должностные лица Министерства РФ по налогам и сборам оформляют актами, в которых отражаются выявленные нарушения законодательства о налогах и других платежах в бюджет и фактически невыполнения требований должностных лиц государственных налоговых инспекций, а также даются указания об устранении выявленных нарушений и о внесении причитающихся сумм в бюджет.

Акт подписывается должностными лицами Министерства РФ по налогам и сборам, другими участниками проверок и руководителями и главными бухгалтерами проверенных предприятий, учреждений и организаций. В случаях несогласия с фактами, изложенными в акте, руководители и главные бухгалтеры предприятий делают запись о возражениях, прилагая письменные пояснения и документы, подтверждающие эти возражения.

Должностные лица государственных налоговых инспекций при установлении фактов нарушений гражданами законодательства о налогах и других платежах в бюджет составляют протоколы.

Контроль за состоянием экономики, развитием социально-экономических процессов в обществе является важной сферой деятельности по управлению народным хозяйством. Одним из звеньев системы контроля выступает финансовый контроль. Его назначение заключается в содействии успешной реализации финансовой политики государства, обеспечении процесса формирования и эффективного использования финансовых ресурсов во всех сферах и звеньях народного хозяйства. Роль финансового контроля при переходе к рынку многократно возрастает.

Таким образом, финансовый контроль, с одной стороны, является одной из завершающих стадий управления финансами, а с другой, он выступает необходимым условием эффективности управления ими. Сложность понимания финансового контроля обусловлена сложностью самой категории финансов. Можно сказать, что *финансовый контроль - это совокупность действий и операций по проверке финансовых и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управления с применением специфических форм и методов его организации.*

Для осуществления финансового контроля создаются особые контрольные органы, укомплектованные высококвалифицированными специалистами. Их права, обязанности и ответственность строго регламентированы, в том числе и в законодательном порядке.

Финансовый контроль как особая область контроля, связанная с использованием стоимостных категорий, имеет определенную сферу применения и соответствующую целевую направленность. Объектом финансового контроля являются денежные, распределительные процессы при формировании и использовании финансовых ресурсов, в том числе в форме фондов денежных средств, на всех уровнях и звеньях народного хозяйства.

Непосредственным предметом проверок выступают такие финансовые (стоимостные) показатели, как прибыль, доходы, налог на добавленную стоимость, рентабельность, себестоимость, издержки обращения, отчисления на различные цели и в фонды. Эти показатели имеют синтетический характер, поэтому контроль за их выполнением, динамикой, тенденциями охватывает все стороны производственной, хозяйственной и коммерческой деятельности объединений, предприятий, учреждений, а также механизм финансово-кредитных взаимосвязей.

Сферой финансового контроля являются практически все операции, совершаемые с использованием денег, а в некоторых случаях и без них (бартерные сделки и т. п.).

Контролю подлежат не только плохо работающие предприятия и организации, но и имеющие нормальные результаты деятельности.

Финансовый контроль включает проверку: соблюдения требований экономических законов, оптимальности пропорций распределения и перераспределения стоимости валового общественного продукта и национального дохода; составления и исполнения бюджета (бюджетный контроль); финансового состояния и эффективного использования трудовых, материальных и финансовых ресурсов предприятий и организаций, бюджетных учреждений, а также налоговый контроль; другие направления.

Перед финансовым контролем стоят следующие задачи: содействие сбалансированности между потребностью в финансовых ресурсах и размерами денежных доходов и фондов народного хозяйства; обеспечение своевременности и полноты выполнения финансовых обязательств перед государственным бюджетом; выявление внутрипроизводственных резервов роста финансовых ресурсов, в том числе по снижению себестоимости и повышению рентабельности; содействие рациональному расходованию материальных ценностей и денежных ресурсов на предприятиях, в организациях и бюджетных учреждениях, а также правильному ведению бухгалтерского учета и отчетности; обеспечение соблюдения законодательства и нормативных актов, в том числе в области налогообложения предприятий, относящихся к различным организационно-правовым формам; содействие высокой отдаче внешнеэкономической деятельности предприятий, в том числе по валютным операциям и др.

Финансовый контроль тесно связан с ответственностью предприятий, организаций, учреждений, а также государственных и финансово-банковских структур за выполнение финансовой дисциплины. Эта ответственность может быть выражена как в административных, так и в экономических (материальных) мерах воздействия на нарушителя финансовой дисциплины. Экономические меры воздействия конкретно проявляются через финансовые санкции, являющиеся теми рычагами финансового механизма, которые содействуют повышению эффективности производства, его интенсификации, экологическому оздоровлению и т.д.

Проблема усиления финансовой ответственности, действенности финансового контроля требуют, с одной стороны, сокращения количества применяемых санкций, а, с другой, повышения их результативности.

Необходимым условием эффективности финансового контроля является система бухгалтерского учета, обеспечивающая достоверность и полноту отражения стоимостных показателей деятельности подотчетного юридического или физического лица. Только при таком условии результаты финансового контроля дают возможность для анализа и объективной оценки динамики финансовых показателей и корректировки хода реализации финансовой политики на определенный период развития как отдельной сферы деятельности , так и всего государства.

В странах с рыночной экономикой *сфера государственного финансового контроля обеспечивает реализацию финансовой политики государства.* Государственный финансовый контроль распространяется только на звенья системы государственных финансов и охватывает только обобществленную часть валового продукта. Это, прежде всего, составление и исполнение государственного бюджета, внебюджетные правительственные фонды, местные финансы и финансы государственных предприятий. Деятельность монополий и частнопредпринимательская деятельность является объектом государственного финансового контроля лишь в части соблюдения финансовой дисциплине при выполнении монополиями государственных заказов, при предоставлении монополиям и частным предпринимателям субсидий и кредитов, при составлении ими налоговых деклараций.

За сферу государственного контроля выходит *финансовый контроль, осуществляемый в сфере деятельности монополий и частного предпринимательства самим владельцами финансового капитала или его отдельных компонентов.* Здесь финансовый контроль осуществляется, пожалуй, самым бескомпромиссным, ибо от его повседневности и строгости непосредственно зависит финансовая результативность деятельности самих владельцев капитала. Конечной целью предпринимательской деятельности в любой сфере, как правило, является обогащение, т.е. ни что иное как возрастание первоначального капитала.

Стоимостным звеном финансового контроля является *финансовый контроль независимых аудиторских служб.* Аудиторская проверка направлена на оценку достоверности финансовой отчетности, глубокий экономический анализ финансовой деятельности, оценку финансовой надежности фирмы, предприятия, банка, страховой организации или другого контролируемого юридического лица и подготовку соответствующего заключения.

Таким образом, можно сделать вывод, что система сквозного планирования и контроля (посредством бюджетирования доходов и расходов) должна служить:

• повышению управляемости предприятия и его способности гибко адапти­роваться к непрерывному изменению условий на товарных и финансовых рынках;

• оперативной корректировке стратегии и тактики управления финансами;

• облегчению взаимодействия с зарубежными партнерами в сфере финансов, инвестиций и кредита.

После перехода на качественно новый уровень планирования и контроля пред­приятие должно стать более привлекательным и открытым для инвесторов, креди­торов и других контрагентов, что расширит финансовые возможности его модер­низации и расширения производства.

Специфика любого контроля как элемента управления - его вторичность: контролировать можно только то, что уже имеется независимо от контроля. Финансовый контроль не является сам по себе инструментом непосредственной организации финансовой деятельности. Он имеет целью устранение или предотвращение ошибок в этой деятельности или улучшение ее. Для осуществления контроля необходимы критерии, с которыми сравнивается действительность. Такие критерии определяются финансовым законодательством и другими правовыми нормами организации финансовой деятельности. Теоретической концепцией, определяющей сущность и организацию финансового контроля, является, прежде всего, отличие этих сравнительных критериев и границ вмешательства в финансовую деятельность различных структур контролирующих органов в различных государствах. Этим определяется и различие в системе органов финансового контроля и конкретных форм и методов работы.

*Под финансовым контролем понимается наблюдение, определение или выявление фактического положения финансовых показателей деятельности по сравнению с заданным.*

***По времени проведения финансового контроля*** он подразделяется на предварительный, текущий и последующий.

*Предварительный финансовый контроль* осуществляется на стадии составления, рассмотрения и утверждения финансовых планов предприятий, смет доходов и расходов учреждений и организаций, проектов бюджетов, текстов договорных соглашений, учредительских документов и т. д. Таким образом, он способствует предотвращению неправильного, нерационального расхождения материальных, трудовых и финансовых ресурсов, а также отрицательных финансовых результатов деятельности хозорганов в целом. Еще на стадии составления финансовых планов (прогнозов) и смет доходов и расходов с его помощью могут быть выявлены дополнительные ресурсы, что особенно важно в условиях усиления ответственности предприятий за свое финансовое состояние. Эта форма финансового контроля позволяет предупредить нарушение законов и нормативных актов. Осуществляется он при проверке обоснованности расчетов прибыли, потребности в источниках финансирования капитальных вложений.

*Текущий финансовый контроль* проводится в процессе исполнения финансовых планов, в ходе осуществления хозяйственно-финансовых операций, когда проверяется соблюдение норм и нормативов расходования товарно-материальных ценностей и денежных средств, соответствие отпуска средств выполнению планов расходов, использованию ранее выданных ресурсов. Эта форма финансового контроля предполагает системный факторный анализ деятельности предприятий и организаций в целях выявления полноты и своевременности расчетов с бюджетом. Важное значение текущий финансовый контроль имеет в изыскании внутрихозяйственных резервов роста накоплений. Он производится повседневно финансовыми службами для исключения нарушений финансовой дисциплины в процессе исполнения финансовых планов предприятий, организаций и учреждений, при открытии кредитов финорганами, проверке документации по совершаемым операциям бухгалтерами предприятий, организаций и т.д.

*Последующий финансовый контроль* осуществляется после завершения отчетного периода и финансового года в целом. Проверяется целесообразность расходования государственных денежных средств при исполнении бюджетов, выполнении финансовых планов предприятий и организаций, смет бюджетных учреждений. Оценка проведенных мероприятий производится в результате анализа использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, законности совершенных хозяйственно-финансовых операций на основе проверки отчетных бухгалтерских и расходных документов, конечных финансовых результатов. Последующий финансовый контроль взаимосвязан с предварительным контролем, базирующимся на нем.

***По приемам и способам осуществления финансового контроля*** различают: проверки, обследования, анализ, ревизии.

*Проверка* производится по отдельным вопросам финансово-хозяйственной деятельности на основе отчетных, балансовых и расходных документов. Выявляются нарушения финансовой дисциплины и намечаются мероприятия по устранению их негативных последствий.

*Обследование* охватывает отдельные стороны деятельности предприятия, организаций, учреждений, но в отличие от проверок по более широкому кругу показателей, и определяет финансовое положение хозорганов, перспективы их развития, необходимость реорганизации лил переориентации производства. Производятся опросы, анкетирование.

*Анализ* как метод финансового контроля должен быть системным и по факторным. Он проводится по периодической или годовой отчетности. Выявляется уровень выполнения плана, соблюдение норм расходования средств, финансовая дисциплина и т.д.

*Ревизия* выступает одним из важнейших методов финансового контроля и представляет проверку финансово- хозяйственной деятельности предприятий, организаций за отчетный период.

В зависимости от объекта различают ревизии *полные, частичные, тематические* и *комплексные.* При этом они могут быть *плановые* и *внеплановые.* По степени охвата данных в процессе ревизии осуществляются *сплошные* проверки, когда контролируются все документы и материальные ценности, и *выборочные,* суть которых заключается в контроле части документов.

По характеру материала, на основе которого проводятся ревизии, они подразделяются на *документальные* (проверка подлинности отчетных документов и записей в учетных регистрах) и *фактические* (проверка наличия денежных средств и материальных ценностей в натуре).

1.2. Основы организации налогового контроля в РФ

Налоговый контроль осуществляется налоговыми организациями в различных формах. Одна из них - налоговая проверка, включая проверку данных учета и отчетности. Постановка налогоплательщика на учет в налоговых органах также является формой налогового контроля. Формой налогового контроля выступает также получение различного рода объяснений налогоплательщиков, связанных с исчислением и уплатой налогов. Налоговый контроль может осуществляться в виде осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли).

Контроль налоговых органов за полнотой и своевременностью уплаты предусмотренных законодательством налогов начинается с постановки налогоплательщика на учет в налоговых органах.

Постановка на учет в налоговых органах осуществляется налогоплательщиками - юридическими лицами по месту нахождения организации или по месту нахождения ее обособленных подразделений; налогоплательщиками - физическими лицами, занимающимися предпринимательством без образования юридического лица, - по месту их жительства, а также по месту нахождения принадлежащего организациям и физическим лицам недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Важно подчеркнуть, что в целях усиления налогового контроля установлена обязанность организаций, в состав которых входят обособленные подразделения, расположенные на территории России, а также в собственности которых находятся подлежащие налогообложению недвижимое имущество и транспортные средства, встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств.

При этом Налоговый кодекс устанавливает, что налогоплательщики-организации и индивидуальные предприниматели обязаны встать на налоговый учет вне зависимости от того, имеются или нет обстоятельства, с которыми Кодекс связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога. Иными словами, обязанность налогоплательщика встать на учет в налоговом органе связана только лишь с фактом его регистрации в соответствующем государственном органе, а не с тем, будет ли данная организация или индивидуальный предприниматель в ближайшее время заниматься предпринимательской или иной деятельностью и, соответственно, возникнет ли у него в ближайшее время обязанность платить налоги.

Налоговое законодательство установило конкретные сроки постановки налогоплательщиков на учет в налоговом органе. Налогоплательщики обязаны подать заявление о постановке на учет в течение 10 дней после их государственной регистрации. Заявление организации о постановке на учет по месту нахождения подлежащего налогообложению недвижимого имущества или транспортных средств подается в соответствующий орган в течение 20 дней со дня его регистрации.

Налоговый кодекс обязывает налоговые органы на основе данных и сведений, сообщаемых им органами, осуществляющими государственную регистрацию юридических лиц, недвижимого имущества и сделок с ним самостоятельно (до подачи заявления налогоплательщиком) принимать меры к постановке на учет налогоплательщиков.

Налоговые органы обязаны поставить налогоплательщика на налоговый учет в течение пяти дней со дня подачи им всех необходимых документов и в тот же срок выдать ему соответствующее свидетельство. При этом каждому налогоплательщику должен быть присвоен единый по всем видам налогов и сборов, в том числе подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, и на всей территории Российской Федерации идентификационный номер налогоплательщика. С этого момента идентификационный номер налогоплательщика указывается во всех направляемых налоговым органом уведомлениях, а также указывается налогоплательщиком в подаваемых им в налоговый орган декларациях, отчетах, заявлениях и других документах.

Таким образом, в Российской Федерации создается единый, централизованный государственный реестр налогоплательщиков, что существенно усиливает одну из важнейших составных частей налогового контроля в стране.

Но все-таки основной формой контроля налоговых органов за полнотой и своевременностью уплаты налогоплательщиками причитающихся налогов является налоговая проверка.

Налоговое законодательство установило два вида проверок, проводимых налоговыми органами: камеральные и выездные.

Камеральные налоговые проверки могут проводиться в отношении любого налогоплательщика, будь то юридическое или физическое лицо. В отличие от них выездные налоговые проверки могут проводиться только в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей.

Таким образом, выездная проверка не может быть осуществлена в отношении налогоплательщика - физического лица, если только он не занимается предпринимательской деятельностью.

Налоговый кодекс четко ограничил период проведения налоговой проверки. Ею могут быть охвачены не более чем три календарных года деятельности налогоплательщика, предшествовавших году проведения проверки.

Если при проведении налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика, связанной с иными лицами, то налоговый орган может истребовать у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика. Это в налоговой практике называется встречной проверкой.

Сущность камеральной проверки состоит в том, что она проводится по месту нахождения налогового органа. В данном случае налоговые органы проверяют налоговые декларации и документы, представленные налогоплательщиками, служащие основанием для исчисления и уплаты налога, а также другие документы о деятельности налогоплательщика, имеющиеся у налогового органа.

Для проведения камеральной проверки должностным лицам налоговых органов не требуется какого-либо специального решения руководителя налогового органа; она может быть проведена в течение трех месяцев со дня представления конкретным налогоплательщиком налоговой декларации и других документов, связанных с налогообложением.

В случае обнаружения ошибок и неточностей в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в этих документах, налоговый орган должен сообщить об этом налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный налоговым органом срок.

Если же в ходе камеральной проверки выявлены факты сокрытия или занижения налогооблагаемой базы, а также сумм причитающихся к уплате налогов, то налоговый орган направляет налогоплательщику требование об уплате соответствующей суммы налога и пени.

При проведении камеральной проверки налоговым органам предоставлено право требовать у налогоплательщика предъявления дополнительных сведений, а также получать объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Выездная налоговая проверка, как это видно из ее названия, осуществляется должностными лицами налоговых органов непосредственно на месте нахождения налогоплательщика и проводится на основе данных бухгалтерского и налогового учета, осуществляемого налогоплательщиком.

В отличие от камеральной, выездная налоговая проверка должна проводиться только на основании соответствующего письменного решения руководителя налогового органа.

Как уже отмечалось, Налоговый кодекс, в отличие от ранее действовавшего налогового законодательства, существенно ограничил права налоговых органов при осуществлении выездных проверок. Это относится в первую очередь к установлению четкой периодичности и продолжительности их проведения. Согласно Налоговому кодексу 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. Кроме того, выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Лишь в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. Одновременно с этим оговорено, что при проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства. При этом налоговые органы имеют право проверять филиалы и представительства налогоплательщика независимо от проведения проверок самого налогоплательщика. Законодательством запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за уже проверенный налоговый период.

Независимо от времени проведения предыдущей проверки повторная проверка может проводиться лишь в двух случаях: в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика и вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводящего предыдущую проверку. Во втором случае повторная выездная налоговая проверка проводится вышестоящим налоговым органом исключительно на основании мотивированного постановления этого органа с соблюдением установленных законом требований.

В ходе выездной налоговой проверки может быть при необходимости проведена инвентаризация имущества налогоплательщика. Должностные лица налоговых органов могут также осматривать или обследовать производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, используемые налогоплательщиком для извлечения дохода или связанные с содержанием объектов налогообложения.

Если в ходе проведения выездной проверки у налоговых инспекторов появятся достаточные основания полагать, что документы, свидетельствующие о совершении налоговых правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, то указанные сотрудники должны изъять эти документы по акту. В акте должна быть обоснована необходимость изъятия документов и приведен их перечень.

В некоторых случаях в ходе проведения выездной налоговой проверки составляется протокол осуществления отдельных действий. Протокол должен зафиксировать все выявленные при производстве указанных действий существенные для дела факты и обстоятельства. Для этого к проведению выездных налоговых проверок могут привлекаться другие лица: эксперты, специалисты, свидетели, понятые.

Привлечение указанных лиц к проведению выездных налоговых проверок является принципиально новым элементом контрольной работы налоговых органов за соблюдением налогоплательщиками налогового законодательства, а также своевременным и полным внесением причитающихся налогов в бюджет и внебюджетные фонды.

При проведении налоговой проверки должностные лица налоговых органов могут привлекать свидетелей. Налоговым законодательством предусмотрено, что в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля по данному налогоплательщику. Показания свидетеля в обязательном порядке заносятся в протокол и являются важным элементом при принятии руководителем налогового органа решения по результатам проверки.

В ходе проведения выездной налоговой проверки может возникнуть ситуация, когда для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. В этом случае для участия в данной проверке может быть привлечен эксперт.

Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта. Привлечение лица в качестве эксперта осуществляется на договорной основе. [12,168]

Для проведения экспертизы должностное лицо налогового органа, осуществляющее выездную налоговую проверку, должно вынести специальное постановление.

Для оказания содействия в осуществлении налогового контроля в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий налоговые органы могут на договорной основе привлекать специалистов, обладающих специальными знаниями и навыками и не заинтересованных в исходе дела.

Специалисты, в частности, могут привлекаться для участия в производстве выемки у проверяемых налогоплательщиков документов и предметов.

При проведении действий по осуществлению налогового контроля могут быть вызваны понятые в количестве не менее двух человек. Их основная обязанность состоит в том, чтобы удостоверить в протоколе факты, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии в процессе выездной налоговой проверки.

Присутствие понятых, в частности, необходимо при осмотре должностными лицами налоговых органов территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка, а также документов и предметов. Обязательно присутствие понятых также при выемке документов и предметов, производимой в случае отказа налогоплательщика от их предъявления при проведении налоговой проверки или непредъявления в установленный законодательством срок.

По результатам выездной налоговой проверки уполномоченными должностными лицами налоговых органов составляется акт налоговой проверки по установленной форме, который подписывается этими лицами и руководителями проверяемой организации либо индивидуальным предпринимателем. [9,97]

В таком акте указываются документально подтверждаемые факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи Налогового кодекса, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Подготовленный и подписанный проверяющими и проверяемыми акт налоговой проверки, в котором зафиксированы налоговые правонарушения и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и применению соответствующих санкций, документы, изъятые у налогоплательщика, рассматриваются руководителем налогового органа совместно с документами и материалами, предоставленными налогоплательщиком, а также со всеми имеющимися возражениями, объяснениями и замечаниями.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководителем налогового органа выносится соответствующее решение, содержание которого может состоять в следующем.

Во-первых, налогоплательщик может быть привлечен к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Второй вариант решения может состоять в отказе от привлечения налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

И наконец, в-третьих, руководитель налогового органа может принять решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В случае принятия решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель налогового органа обязан изложить обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, на основе каких документов и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту, и результаты проверки этих документов, а также четко изложить решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей Налогового кодекса, предусматривающих ответственность за данные правонарушения и применяемые к налогоплательщику меры.

Только после принятия мотивированного решения налогоплательщику может быть направлено требование об уплате недоимки по налогу и пени.

Принципиально новым моментом взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков является введенная в Налоговом кодексе норма об обязательном судебном порядке взыскания с налогоплательщика штрафных санкций за нарушение налогового законодательства (если налогоплательщик не уплачивает штраф добровольно). Таким образом, штрафы за нарушение налогового законодательства с момента вступления в действие Налогового кодекса взимаются только по решению суда.

Как установлено в Налоговом кодексе, после вынесения решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за нарушение налогового законодательства налоговый орган должен обратиться в суд с исковым заявлением о взыскании с налогоплательщика, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговой санкции.

При этом до обращения в суд налоговый орган обязан предложить налогоплательщику добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. Обращение в суд производится налоговым органом только в случае, если налогоплательщик отказался добровольно уплатить сумму налоговой санкции или же пропустил установленный в требовании срок уплаты штрафной санкции.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя подается налоговым органом в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, - в суд общей юрисдикции.

К исковому заявлению в обязательном порядке должны быть приложены решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки.,

Как установлено статьями 31 и 89 НК РФ, налоговые органы вправе проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также осматривать его производственные, складские, торговые и прочие территории, используемые для извлечения дохода. Кроме того, проверяющие могут изъять у организации все документы, которые свидетельствуют о совершении ею налоговых правонарушений.

Дадим же характеристику этим действиям МНС России.

**Осмотр** - это действие налоговых инспекторов, которое направлено на установление соответствия между данными, полученными ими от налогоплательщика, и фактическими данными.

Право же на эту форму контроля закреплено пунктом 1 статьи 92 НК РФ. В соответствии с этим пунктом проверяющий инспектор в целях получения полной информации об объекте проверки вправе осматривать территории и помещения налогоплательщика.

Согласно пункту 3 статьи 92 НК РФ, осмотр осуществляется в присутствии понятых. Присутствие же должностных лиц самой организации при проведении осмотра необязательно. Но в то же время они имеют право в нем участвовать. В необходимых случаях при осмотре может производиться фото и киносъемка, видеозапись, снятие копий с документов.

Органы, осуществляющие налоговый контроль, исполняют возложенные на них задачи во взаимодействии между собой и с другими государственными органами.

Налоговые органы наделены следующими правами:

* требовать от налогоплательщика документы являющиеся основанием для исчисления и уплаты налогов, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты;
* проводить проверки соблюдения налоговой дисциплины;
* приостанавливать операции по счетам лиц в банках и налагать арест на имущество налогоплательщиков;
* осматривать производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества, используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения;
* определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет, расчетным путем на основании данных по аналогичным налогоплательщикам при отказе налогоплательщика к осмотру помещений и территорий, используемых для извлечения доходов, связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления налоговым органам необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушениями, не позволяющими правильно исчислить налоги;
* требовать от налогоплательщиков устранения выявленных нарушений законодательства и контролировать выполнение таких требований;
* взыскивать недоимки по налогам и пени;
* предоставлять налогоплательщикам отсрочки и рассрочки по уплате санкций за налоговые правонарушения;
* требовать от кредитных организаций документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков и инкассовых поручений налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков сумм налогов и санкций за налоговые правонарушения;
* вызывать свидетелей, располагающих информацией о налоговых правонарушениях;
* заявлять ходатайства об аннулировании или приостановлении действия лицензий на право заниматься отдельными видами деятельности;
* предъявлять иски в суды о взыскании налоговых санкций, о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или физического лица — индивидуального предпринимателя, о ликвидации предприятия, о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства приобретенного по таким сделкам имущества, а также о взыскании в доход государства имущества, приобретенного в результате незаконных действий, о досрочном расторжении договоров о налоговом кредите и об инвестиционном налоговом кредите и т.п.

Перечислим некоторые обязанности налоговых органов:

* контроль за соблюдением законодательства о налогах;
* ведение учета налогоплательщиков;
* соблюдение налоговой тайны и правил хранения информации о налогоплательщиках;
* осуществление возврата или зачета излишне уплаченных или взысканных сумм налогов, пеней, штрафов;
* направление налогоплательщику копии актов налоговой проверки и решения налогового органа, требования об уплате налога и сбора.

Налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам из-за своих неправомерных действий или бездействия, а также неправомерных действий или бездействия работников этих органов при исполнении ими своих обязанностей. Причиненные убытки подлежат возмещению за счет средств федерального бюджета.

Налоговые инспекции несут ответственность за полный и своевременный учет всех налогоплательщиков и проведение в них документальных проверок по правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет государственных налогов и других платежей не реже одного раза в два года. На основании письменного решения начальника или заместителя начальника государственной налоговой инспекции, в которой налогоплательщик состоит на учете, документальная проверка может не проводиться в установленные сроки в случаях, если:

* налогоплательщик своевременно представляет документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей;
* последняя проверка не выявила нарушений налогового законодательства;
* увеличение размера имущества или другого объекта налогообложения предприятий документально подтверждено;
* отсутствуют документы и информация, ставящие под сомнение происхождение средств налогоплательщика или свидетельствующие о наличии нарушений налогового законодательства.

Суммы налогов и другие обязательные платежи, неправильно взысканные государственными налоговыми инспекциями, подлежат возврату, а убытки, включая упущенную выгоду, причиненные налогоплательщику незаконными действиями государственных налоговых инспекций и их должностными лицами, подлежат возмещению. [5,68]

Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ.

Никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

Предусмотренная НК РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации.

Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации.

Привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени. Привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени.

Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных статьями главы 16 НК РФ.

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей главы 16 НК РФ за совершение налогового правонарушения.

При наличии обстоятельства, предусмотренного пунктом 2 статьи 112, размер штрафа увеличивается на 100 процентов.

При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

Сумма штрафа, присужденного налогоплательщику, плательщику сборов или налоговому агенту за нарушение законодательства о налогах и сборах, повлекшее задолженность по налогу или сбору, подлежит перечислению со счетов налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней, в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации.

Налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке.

Налоговая система РФ представлена совокупностью налогов и сборов взимаемых в установленном порядке.

В налоговом кодексе РФ, как и в законе «об основах налоговой системе РФ», выделены 3 уровня налоговой системы:

* Федеральный
* Субъектов РФ (региональный)
* Местный

Следует отметить, что уровни налоговой системы не совпадают с уровнями бюджетной системы: если доходы федерального бюджета в части налоговых поступлений формируется только за счет федеральных налогов, то в региональные бюджеты поступают как налоги субъектов РФ, так и федеральные налоги. Аналогичная картина наблюдается и при формировании местных бюджетов: кроме местных налогов они включают в себя часть федеральных налогов и налогов субъектов РФ.

*Федеральные налоги* устанавливаются законодательными актами РФ и действуют на всей ее территории. Ставки федеральных налогов устанавливаются Федеральным Собранием РФ. Ставки налогов на отдельные виды природных ресурсов, акцизов на отдельные виды минерального сырья и таможенных пошлин устанавливаются Правительством РФ.

*Налоги субъектов Федерации* (региональные налоги) устанавливаются законодательными актами Российской Федерации в соответствии с Законом РФ «Об основах налоговой системы в РФ». Ставки региональных налогов устанавливаются законодательными актами субъектов Российской Федерации и действуют на территории соответствующих субъектов.

*Местные налоги* устанавливаются законодательными актами субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления также в соответствии с Законом РФ «Об основах налоговой системы в РФ». Они действуют на территориях соответствующих городов, районов в городах и сельской местности. Часть местных налогов является обязательной к применению на всей территории РФ, например земельный налог, налог с имущества физических лиц, регистрационный сбор с лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью. Эти налоги, относящиеся в соответствии с классификацией к местным, устанавливаются законодательными актами РФ. Другая часть местных налогов вводится по решению органов местного самоуправления. К ним относятся налог на с рекламу, сбор за право торговли и некоторые другие.

Налоговыми органами в РФ являются Министерство Российской Федерации по налогом и сборам и его подразделения в РФ, также полномочиями налоговых органов обладают таможенные органы и органы государственных внебюджетных фондов, действующие в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством РФ.

Структура налоговых органов в Российской Федерации

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование государственного органа | Функции |
| Министерство РФ по налогам и сборам и его подразделения в РФ  (налоговые органы; в неофициальной речи — «налоговая инспекция») | Контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и других обязательных платежей, установленных законодательством о налогах и сборах.  Важнейшие частные функции:  • учет налогоплательщиков;  • контроль своевременности предоставления и достоверности документов, связанных с исчислением и уплатой налогов (в неофициальной речи — «прием отчетности»);  • возврат излишне взысканных налогов;  • обеспечивают правильность применения налоговых санкций;  • предъявляют иски в суды;  • осуществляют осмотр и изъятие документов у налогоплательщиков;  • приостанавливают операции по счетам. |
| Государственный таможенный комитет РФ и его подразделения | Взимание налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу РФ. |
| Государственные внебюджетные фонды (в настоящее время —  Пенсионный фонд РФ и Фонд социального страхования РФ) | Контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты единого социального налога, индивидуальный учет платежей в Пенсионный фонд РФ (в неофициальной речи — «прием отчетности»). |
| Министерство финансов РФ, финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований, иные уполномоченные органы (например, финансовые органы в Вооруженных силах, спецслужбах и т. п.) | Решение вопросов об отсрочке и рассрочке уплаты налогов и сборов и т. п. |

Организационная структура ФНС России по налогам и сборам по Железнодорожному району г. Хабаровска

1.3. Действующая система налогообложения прибыли организаций в РФ

В настоящее время налог на прибыль организаций действует на всей территории России и взимается в соответствии с гл. 25 НК РФ ч. II (1). с 1 января 2002 г.

Плательщиками налога на прибыль организаций являются предприятия, в том числе и малые, независимо от сфер деятельности и форм собственности, которые получают прибыль. Не платят этот налог:

• предприятия, получающие прибыль в области игорного бизнеса;

• предприятия, применяющие специальные налоговые режимы, а именно, являющиеся плательщиками единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, единого налога, если они предпочли упрощенную систему налогообложения.

Введение 25 главы НК РФ ч. кодекса привело к существенному реформирование системы налогообложения прибыли организаций, в первую очередь посредством установления открытых перечней доходов и расходов, учитываемых при определении налоговой базы. Сняты ограничения и по включению в расходы отдельных видов затрат, применения нового механизма амортизации имущества, позволяющего гораздо быстрее возмещать средства, вложенные в приобретение основных средств и нематериальных активов.

Как положительное в главе 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ ч. II (1) можно отметить то, что ряд спорных ранее вопросов по отнесению расходов в уменьшение налогооблагаемой базы разрешены в пользу налогоплательщиков, так добавился перечень расходов, разрешенных к вычету.

К положительным моментам можно отнести и такие положения, как: отмена всех льгот для отдельных категорий налогоплательщиков, снижение ставки налога, т.е. устанавливается равенство в налогообложении, когда каждое предприятие будет платить исходя из результата своей хозяйственной деятельности.

С принятием главы 25 НК РФ ч. II (1) введено понятие налогового учета по налогу на прибыль организаций. Некоторых налогоплательщиков этот момент привел в недоумение. Зачем же еще один учет? Однако введение налогового учета по налогу на прибыль имеет, безусловно, свои положительные стороны, ведь с помощью именно налогового учета налогоплательщик может легко оценить свою налоговую нагрузку. Кроме того, все налогоплательщики задолго до введения главы 25 вели налоговый учет по другим налогам, например налог на добавленную стоимость и налог на доходы физических лиц, но не называли его налоговым учетом.

Хотелось бы обратить внимание, что переход на налоговый учет не означает введение абсолютно самостоятельного учета, нового плана счетов, новых первичных документов. Регистры налогового учета могут составляться на основании первичных бухгалтерских документов, а декларация на основании регистров налогового учета. Регистры налогового учета могут быть и самостоятельными документами.

Регистры налогового учета - это сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период - сгруппированные в соответствии с требованиями НК РФ без распределения по счетам бухучета.

При этом налогоплательщик должен помнить, что регистр налогового учета это документ, к которому нужно относится со всей серьезностью. Например, исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

Введение налогового учета не означает отмену бухгалтерского учета, позволяющего получать объективную информацию о финансовом положении организации.

В соответствии с главой 25 НК РФ ч. II налогоплательщики могут сами разрабатывать принципы и формы ведения налогового учета, отражая их в учетной политике.

**Объект налогообложения**

Объектом налогообложения налогом на прибыль считается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью признается полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов. Доходы, облагаемые этим налогом, включают две группы:

• доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;  
• внереализационные доходы.

Доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета.

Доходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях. При этом доходы в иностранной валюте пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному на дату признания этих доходов.

При определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров). К ним относятся целевые поступления из бюджета бюджетополучателям и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики - получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений.

Для целей налогообложения будут признаваться не все расходы предприятия, и часть признаваемых расходов будет нормироваться.  
Расходами для целей исчисления налогом на прибыль организаций признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Расходы признаются законными, если они удовлетворяют двум требованиям: обоснованны и документально подтверждены (статья 252 НК РФ ч. II ).

Обоснованными расходами считаются экономически оправданные затраты, обусловленные целями получения дохода и удовлетворяющие принципу рациональности и обычаям делового оборота. Их оценка выражена в денежной форме.

Документально подтвержденные расходы - это затраты, удостоверенные документами, которые оформлены в соответствии с законодательством РФ.

Статьей 284 НК РФ установлены налоговые ставки по налогу на прибыль организации. Этих ставок несколько в зависимости от того, что является объектом налогообложения.

К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, применяются следующие ставки:

- 6 процентов - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями,

- 15 процентов - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций.

При этом налог исчисляется с учетом особенностей, предусмотренных статьей 275 НК РФ ч.

К налоговой базе, определяемой по операциям с отдельными видами долговых обязательств, применяются следующие налоговые ставки:

- 15 процентов - по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (кроме ценных бумаг, указанных ниже), условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов;

- 0 процентов - по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 года включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 года, эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР и внутреннего и внешнего валютного долга Российской Федерации.

Все остальные виды доходов облагаются по ставке 24 процента. При этом организация уплачивает этот налог в три бюджета, и для каждого бюджета установлена своя ставка:

5 процентов, зачисляется в федеральный бюджет;

17 процентов, зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации;

2 процентов, зачисляется в местные бюджеты.

**Налоговый период, отчетные периоды**

Для каждого налога, согласно налоговому законодательству обязательно должен быть определен налоговый период и могут быть отчетные периоды.

Календарный год признается налоговым периодом по налогу на прибыль организаций, а отчетными периодами признаются   
первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

**Порядок и сроки уплаты налога**

В течение года предприятие уплачивает авансовые платежи по налогу на прибыль организаций (статьи 268, 269 НК РФ).

Способов оплаты этих платежей три.

1.Квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачивают

• организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 НК РФ ч. II (1), не превышали в среднем трех миллионов рублей за каждый квартал

• некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг),

• участники простых товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах,

• инвесторы соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений,

• выгодоприобретатели по договорам доверительного управления уплачивают только.

Сумма такого платежа определяется по результатам фактически полученных доходов и понесенных расходов за налоговый период нарастающим итогом. При этом сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей.

Авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

2.Ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли уплачивают налогоплательщики, которые приняли решение о переходе на такую систему оплаты авансовых платежей и уведомили об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором решили перейти на эту систему уплаты авансовых платежей. При этом организация не может изменить в течение налогового периода систему оплаты авансовых платежей.

В этом случае исчисление сумм авансовых платежей производится налогоплательщиками исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца. При этом сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей.

Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, уплачивают авансовые платежи не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога.

3. Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачивают все остальные, не перечисленные выше налогоплательщики.

Такие плательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа в следующем порядке:

• сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в первом квартале текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода,

• сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате во втором квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года,

• сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в третьем квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала,

• сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в четвертом квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

При этом сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей.

Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна нулю, указанные платежи в соответствующем квартале не осуществляются.

Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода.

Если ваша организация является налоговым агентом, то она определяет сумму налога по каждой выплате (перечислению) денежных средств или иному получению дохода.

При этом налоговый агент обязан перечислить соответствующую сумму налога в течение 3 дней после дня выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации или иного получения доходов иностранной организацией, в течение 10 дней со дня выплаты дохода по доходам, выплачиваемым налогоплательщикам в виде дивидендов, а также процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам.

Вновь созданные организации должны уплачивать ежемесячные авансовые платежи по истечении полного квартала с даты их государственной регистрации.

Если ваша организация имеет обособленные подразделения то ту часть налога, которую следует уплатить в бюджет Российской Федерации уплачивает головная организация по месту своей регистрации.

Уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований, производится налогоплательщиками - российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения, определяемой как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества, определенной в соответствии с пунктом 1 статьи 257 НК РФ ч. II (1) в целом по налогоплательщику.

При этом налогоплательщики самостоятельно определяют, какой из показателей должен применяться - среднесписочная численность работников или сумма расходов на оплату труда. Выбранный налогоплательщиком показатель должен быть неизменным в течение налогового периода.

Не забудьте отразить в учетной политике по налогообложению свой выбор способа расчета долей при определении налоговой базы по обособленным подразделениям предприятия.

Налог на прибыль организаций по результатам работы за налоговый период (календарный год) организации исчисляют в годовой налоговой декларации и уплачивают не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом

**Формы отчетности**

В соответствии со статья 289 НК РФ ч. II (1) налогоплательщики, независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога, обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации.

Налоговые агенты обязаны по истечении каждого отчетного (налогового) периода, в котором они производили выплаты налогоплательщику, представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты. [1,348]

При этом, налоговые декларации (налоговые расчеты) представляются не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, представляют налоговые декларации не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога.

Налоговые декларации (налоговые расчеты) по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками (налоговыми агентами) не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периода представляет в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям.

Форма налоговой декларации утверждена Приказом МНС РФ № БГ-3-02/614 (9).

Налоговые льготы и основания для их применения

На первый взгляд глава 25 НК РФ ч. II (1) не содержит льгот по налогу на прибыль организаций. В тексте этой главы нет даже слова льгота. Однако льготы там все-таки есть.

Так согласно пункту 1 статьи 284 НК РФ ч. II (1) предусмотрена возможность снижения налоговой ставки по налогу на прибыль в части платежа в субъект РФ. Законами субъектов Российской Федерации предусмотренная ставка может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков в отношении налогов, зачисляемых в бюджеты субъектов Российской Федерации. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13 процентов (напоминаем, что на сегодня эта ставка равна 17%).

Считаем необходимым предупредить организации, что, работая в различных регионах Российской Федерации, следует обязательно ознакомиться с местным налоговым законодательством.

# 

2.Анализ контрольной деятельности налоговых органов за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налога на прибыль организаций

2.1. Анализ поступления налога на прибыль организации в бюджетную систему РФ

В системе налогов и сборов в Российской Федерации работа, связанная с анализом и прогнозированием, позволяет составлять полную и систематизированную информацию о ходе поступления налоговых платежей и других доходов в бюджетную систему Российской Федерации, в государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды, в целях обеспечения исполнения доходной части федерального бюджета и бюджета субъекта Российской Федерации.

Эффективность и качество проводимой указанной выше работы способствует добросовестное выполнение своих должностных обязанностей сотрудниками отдела анализа и налоговой статистики, ведь от их работы зависит достоверность информации, извлеченной из автоматизированной базы данных, получение от других подразделений ФМНС сведений, необходимых для составления статистической отчетности, аналитических записок.

В налоговых органах Хабаровского края на учете находится более 24 тыс. юридических лиц и около 36 тыс. физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью.

По результатам работы ФМНС Железнодорожного района г. Хабаровска за 2002 года видно как сработала инспекция по сравнению с аналогичным периодом 2001 года. Так за 2002 год количество плательщиков увеличилось на 1270 организаций и 1080 физических лиц. Количество налогоплательщиков предприятий (организаций) состоящих на учете по состоянию на 01.01.2003 г. составляет 8495, физических лиц - 95409.

Увеличились поступления за 2002 г. у предприятий, относящихся к отросли промышленности "Связь".

Удельный вес недоимки в общем объеме платежей за отчетный период составил 4,3 % (на 01.01.03 г.)

В своей работе ФМНС Железнодорожного района г. Хабаровска систематически анализирует информацию, поступающую из регистрирующих органов. В соответствии со ст. 85 Налогового Кодекса РФ необходимые сведения представляют:

* Регистрационная палата;
* отделы ЗАГСа;
* подразделения паспортно- визовой службы УВД города;
* Департамент по инвестициям и внешнеэкономическим связям по Хабаровскому краю;
* МРЭО ГибДД УВД города Хабаровска;
* отделы лицензионно- разрешительной работы административных округов УВД г. Хабаровска;
* муниципальное предприятие БТИ;
* комитет по земельным ресурсам и землеустройству;
* отделы социальной защиты населения и др.

Работа с указанными выше органами в целом ведется на основании достигнутой с ними договоренности.

Сведения, поступающие в инспекцию от регистрирующих органов, отрабатываются путем сверки с данными, имеющимся в ЕГРН (единый государственный реестр).

Анализ и прогнозирование налоговых поступлений в бюджеты всех уровней дает возможность увидеть перспективу финансирования расходной части бюджета округа.

Представление информации о ходе поступления налогов и результатов работы инспекции в вышестоящие налоговые органы и в органы местного самоуправления занимает значительное место в работе отдела.

Немаловажное значение в своей работе мы придаем сверке налоговых поступлений и платежей с органами Федерального казначейства.

При подготовке информации по разовым запросам вышестоящих налоговых органов и других организаций, относящихся к деятельности отдела мы таким образом более детально вынуждены изучать тот или иной вопрос.

Как результат совместной деятельности является составление обоснованных поступлений платежей в бюджеты всех уровней.

Всего за 2004 г. в бюджет и во внебюджетные фонды поступило платежей в сумме 4915274 тыс.руб. (что на 28% или на 108/5517 тыс.руб, больше по сравнению с 2003 г., в том числе:

2637890 тыс.руб.- налоговых платежей и других доходов

1249085 тыс.руб.- единого социального налога

9488052 тыс.руб. – страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации, зачисляемых в ПФ РФ.

80247 тыс.руб.- поступлений в счет погашения задолженности предыдущих лет.

Поступления в консолидированный бюджет составили 2637890 тыс.руб., что на 24% или на 505289 тыс.руб. больше по сравнению с поступлениями за 2003 г.

Поступления в территориальный бюджет составили 2282705 тыс.руб., что на 37% или на 617447 тыс.руб. больше по сравнению с поступлениями 2003г.

Инспекцией ФСН России по Железнодорожному району г. Хабаровска план мобилизации доходов в федеральный бюджет выполнен на 102% ( при плане 348235 тыс.руб.)

В 2003 г. фактическое выполнение плана мобилизации при плановом задание 399254 тыс.руб. составило 467343 тыс.руб.(101%)

В 2002 г.план по мобилизации в бюджет края доходов выполнен на 107%.

Выполнение плана мобилизации доходов в федеральный бюджет составило :

68% - по налогам и сборам

120% - по территориальному дорожному фонду

117% - по ЕСН

Невыполнение планового задания в федеральный бюджет допущено только по налогу на прибыль( табл.1), план по НДС выполнен на 80%.

Таблица 1

Анализ поступления доходов в федеральный бюджет в 2002-2004 гг.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 2002 | план | факт | Отклонения | Темп роста |
| Налог на прибыль | 122391 | 40128 | -82263 | 32,79 |
| НДС | 476360 | 378796 | -97564 | 79,52 |
| всего | 598751 | 418924 | -179827 | 69,97 |
| 2003 | план | факт | Отклонения | Темп роста |
| Налог на прибыль | 25940 | 74000 | 48060 | 285,27 |
| НДС | 578900 | 420740 | -158160 | 72,68 |
| всего | 604840 | 494740 | -110100 | 81,80 |
| 2004 | план | факт | Отклонения | Темп роста |
| Налог на прибыль | 32770 | 45254 | 12484 | 138,10 |
| НДС | 288175 | 287724 | -451 | 99,84 |
| всего | 320945 | 332978 | 12033 | 103,75 |

.

Задание по налогу на прибыль в федеральный бюджет за 2004 г. выполнено на 138% ( при плане 32770 тыс.руб. факт составил 45254 тыс.руб) Перевыполнение плана объясняется поступлением налога на прибыль от предприятий, ранее не заявлявших и не производящих оплату в крупных размерах ( ООО СМУ – 861, ООО Дальтоннельстрой, ООО Амрустрансфри, ОАО Дальугольсбыт и др.)

Сумма налога на прибыль организаций продолжает составлять значительную часть платежей, контролируемых МНС России.

Поступления в бюджет налога на прибыль за 2001-2004 гг.

Поступление налога на прибыль в 2002 по сравнению с планом снизился 82263 или на 67,21 %, в 2003 план по поступлению был перевыполнен на 8 %, а в 2004 г. на 38,1% или 12484 тыс.руб.

2.2.Контрольная деятельность налогового органа за правильностью исчисления налога на прибыль организаций

Характерными особенностями Хабаровского края являются: удаленность от центра и, как следствие, высокие транспортные тарифы; огромная территория и низкая по сравнению с западными районами численность населения; однобокое развитие крупного производства, ориентированного на военно-промышленный комплекс.

В настоящее время в крае насчитывается 19 инспекций МНС России по городам и районам и 2 -- межрайонного уровня с общей численностью около двух тысяч работников, включая Управление ФНС России.

В своей работе с налогоплательщиками налоговые инспекторы используют все имеющиеся у нас средства связи и компьютерной техники. Руководство Управления ФНС России постоянно проводит работу по модернизации и обновлению имеющегося оборудования.

В работе по контролю за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и других обязательных платежей в бюджеты всех уровней налоговые работники края применяют весь комплекс мер, предусмотренных законодательством, для сбора налогов.

Несомненной помощью в работе по сбору налогов являются тесные контакты с органами исполнительной власти, правоохранительными органами.

Необходимым условием для дальнейшего повышения собираемости налогов и сборов является систематическая работа по изучению и оценке налогооблагаемой базы.

Управление ФНС России по Хабаровскому краю приступило к тщательному изучению налоговой базы региона. Для этих целей у нас создан и уже второй год работает отдел экономического анализа и прогнозирования. Он занимается изучением экономической ситуации края, анализом динамики изменения его налоговой базы. На основе поступающих отчетных и статистических данных делаются краткосрочные и долгосрочные прогнозы поступления налогов по видам и бюджетам. Анализируются все факторы: темпы инфляции (в стране и в крае), показатели динамики производства и розничного товарооборота, факторы влияния на налоговую базу изменений законодательства, графики поступления налогов за ряд лет и т. д. Естественно, для такой работы необходима постоянно обновляющаяся информация о налогоплательщиках.

В настоящее время в крае ведется работа по созданию Налогового паспорта региона. Он будет представлять собой всеобъемлющий документ, учитывающий специфические черты края, особенности экономического развития, наличие природных ресурсов, климатические условия и основные направления экономической деятельности. Налоговый паспорт региона будет способствовать определению налогового потенциала субъектов Российской Федерации и позволит спрогнозировать налоговую нагрузку для каждого из них, но его создание связано с трудностями. На некоторых из них хочется остановиться подробнее:

-- по нашему мнению, методика составления паспорта, предложенная МНС России, имеет недостатки и не совсем отвечает требованиям достоверности данных;

-- в настоящее время отсутствует программно-информационный комплекс по заполнению Налогового паспорта, а имеющиеся программные продукты не позволяют формировать многие необходимые показатели в автоматизированном режиме;

-- составление такого сложного документа, как паспорт региона, а также практическое его внедрение требует значительных материальных и трудовых ресурсов.

За 2003 г. проведено 19 проверок юридических лиц по налогу на прибыль, нарушения установлены в ходе 13 проверок. Результативность составила 68%.

За 2002 г. проведено 46 проверок, нарушения установлены в ходе 23 проверок. Результативность 50%.

По результатам проверки дополнительно начислено в бюджет: за 2003 г – 12857 тыс.руб.( в том числе налог – 7537 тыс.руб., пени 1621 тыс.руб., штраф – 3699 тыс.руб.)

За 2002 г. – 12088 тыс.руб.(в том числе налог 8233 тыс.руб., пени 2101 тыс.руб., штраф – 1754 тыс.руб.)

За 2001 г проведено 50 проверок, нарушения установлены в ходе 33 проверок.. Результативность 66%. Снижение результативности проверок объясняется уровнем квалификации работников, занимающимися выездными налоговыми проверками.

Когда обнаружены ошибки или искажения в исчислении налогов, относящиеся к прошлым отчетным периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки.

Если определить конкретный период невозможно, корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки и искажения. Периодом совершения ошибки считается период, в котором допущено искажение в исчислении налогооблагаемой базы (п. 1 ст. 54 НК РФ).   
При этом перерасчет налоговых обязательств можно сделать как в сторону их увеличения, так и уменьшения.

В случае когда при проверке уточняются расчеты (декларации) одновременно по нескольким налогам, доначисление налогов осуществляется за счет источников, предусмотренных законодательством.

В связи с этим при установлении в ходе выездной налоговой проверки фактов занижения налогов и сборов, подлежащих отнесению на себестоимость или финансовые результаты, одновременно производится уменьшение налогооблагаемой прибыли на сумму доначисления названных налогов и сборов.

ООО Юна по итогам работы в 1 квартале получила доход в размере 50 000 руб., а во 2 квартале получила бухгалтерский убыток в размере 5 000 руб. Всего по итогам года бухгалтерская прибыль составила 115 000 руб. (50 000 - 5000+50000+20000).

Таблица 2

Поступление налога на прибыль в бюджет от ООО Юна за 2002-2004 гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| период | налого  облагаемая прибыль | сумма налога на прибыль | федеральный бюджет 5% | областной бюджет 17% | городской бюджет 2% |
| 2002 | 102000 | 24480 | 5100 | 17340 | 2040 |
| 2003 | 115000 | 27600 | 5750 | 19550 | 2300 |
| 2004 | 84600 | 20304 | 4230 | 14382 | 1692 |

По данным таблицы можно сделать вывод о том, что доходы в бюджет по налогу на прибыль в ООО Юна были самыми большими в 2003 г. и составили 27600, по сравнению с 2002 годом они снизились на 13000 руб., или на 8,7%, в 2004 году выплаты в бюджет снизились по федеральному бюджету , областному бюджету и городскому на 26,43%.

На основании бухгалтерской прибыли 1 квартала организация должна исчислить сумму условного расхода по налогу на прибыль:

Дебет 99 субсчет "Условный доход (расход) по налогу на прибыль" Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 12 000 руб. (50 000 руб. х 24%)- начислен условный расход по налогу на прибыль, возникший в данном отчетном периоде.

На основании бухгалтерского убытка 2 кв. исчисляется сумма условного дохода по налогу на прибыль:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит 99 субсчет "Условный доход (расход) по налогу на прибыль"

- 1 200 руб. (5 000 руб. х 24%)- начислен условный доход по налогу на прибыль, возникший в данном отчетном периоде.

Общая величина "текущего налога на прибыль" по итогам 2 кв. составит 10 800 руб. (12 000 - 1 200) или 45 000 руб. х 24%. Он отражает текущую задолженность организации в отчетном периоде перед бюджетом по налогу на прибыль.

В ходе выездной проверки ООО «Юна» за 2003 год налоговой инспекцией установлены следующие нарушения:

\* по состоянию на 1 января 2003 года остаток неиспользованного резерва на отпуска составил 25 тыс. рублей. Однако налогооблагаемая прибыль по Справке (приложение N 4 к Инструкции ФНС РФ от 15 июня 2000 г. N 62) на эту сумму не была увеличена.

В результате допущенных нарушений налогооблагаемая прибыль организации за 2000 год проверкой увеличивается на 29 тыс. рублей (25 тыс. руб. + 26 тыс. руб. - 30 тыс. руб.).

Если налогоплательщик в поданной им налоговой декларации самостоятельно установит неотражение или неполноту отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, то в соответствии со ст. 81 НК РФ он обязан внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию и уведомить об этом налоговую инспекцию.

Согласно п. 2 ст. 81 НК РФ если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган до истечения срока подачи налоговой декларации, то декларация считается поданной в день представления уточненной декларации. В этом случае пени не начисляются, поскольку срок уплаты налога на прибыль не нарушен. Состав налогового правонарушения также отсутствует. В связи с этим штрафные санкции также не применяются.

Срок представления годового за 2003 год бухгалтерского баланса и расчета (декларации) по налогу на прибыль - 30 марта 2004 года. Доплата налога на прибыль по данному расчету (налоговой декларации) в соответствии с п. 5.4 Инструкции ФНС РФ от 15 июня 2001 г. N 62 должна быть внесена в бюджет в течение 10 дней со дня, установленного для представления бухгалтерского отчета.

Поскольку согласно ст. 61 НК РФ течение срока, исчисляемого днями, начинается на следующий день после календарной даты, которой определено его начало, доплата по расчету должна быть внесена в бюджет до 9 апреля.   
Налогоплательщик самостоятельно установил нарушение в исчислении налога на прибыль по расчету (декларации) за 2003 год 4 апреля 20003года. В этот же срок представлен уточненный расчет (налоговая декларация) в налоговый орган.

Решение о проведении выездной налоговой проверки организации за 2003 год принято налоговым органом и доведено до налогоплательщика 5 апреля 2004 года.

В данном случае налогоплательщик не несет ответственности за занижение суммы налога на прибыль, поскольку уточненный расчет (декларация) по налогу на прибыль представлен в налоговый орган 4 апреля 2004 года, то есть до принятия решения налоговым органом о проведении выездной проверки (5 апреля).

Отчетные данные как текущего, так и прошлого года (после их утверждения) исправляются в бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный период, в котором обнаружены искажения ее данных.   
В целях избежания двойного налогообложения одних и тех же сумм налогооблагаемая прибыль уменьшается на суммы прибыли прошлых лет, выявленные и отражаемые в бухгалтерском учете в текущем отчетном периоде, учтенные в расчете по налогу на прибыль в периоде совершения ошибки. На сумму выявленного убытка по операциям прошлых лет валовая прибыль увеличивается.

В феврале 2004 года организация самостоятельно установила излишнее отнесение на себестоимость продукции представительских расходов в IV квартале 2001 года в сумме 10 тыс. рублей, что повлекло занижение налогооблагаемой прибыли на эту же сумму и налога на прибыль на 2,4 тыс. рублей.   
Переплаты по налогу на прибыль за 2001-2003 годы и истекший период 2001 года в лицевом счете налогоплательщика нет.

Срок представления годового баланса за 2000 год - 31 марта 2001 года. Срок внесения доплаты налога на прибыль по результатам годового перерасчета - 11 апреля 2001 года.

В этом случае организация обязана представить в налоговый орган уточненный расчет по налогу на прибыль за 2000 год и уплатить сумму налога 35 тыс. рублей и пени за период с 11 апреля 2001 года по 21 февраля 2001 года (день уплаты доначисленной суммы налога).

Поскольку в бухгалтерском учете ООО «Юна» установленное за 2000 год нарушение отражено в феврале 2004 года при составлении расчета по налогу на прибыль за I квартал (а в соответствующих случаях - за январь - февраль) и в целом за 2004 год, сумма налогооблагаемой прибыли должна быть уменьшена на 10 тыс. рублей, так как с этой суммы налог на прибыль был уже уплачен по уточненному расчету (декларации) по налогу на прибыль за 2000 год.

Аналогичный порядок применяют организации, имевшие убыток за прошлый год (за который были выявлены ошибки), и в результате уточнения налогового расчета за этот период объекта налогообложения не возникает, поскольку ст. 54 НК РФ каких-либо исключений для таких организаций не предусмотрено.

В случае если организация не использовала право на льготу по налогу на прибыль за истекшие налоговые периоды, она также вправе уточнить налоговые расчеты за соответствующий налоговый период, уменьшив налог на прибыль.

При этом следует руководствоваться следующим.

В соответствии с п. 2 ст. 56 НК РФ налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено Кодексом.

Следует подчеркнуть, что согласно п. 6 ст. 107 НК РФ обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Все неустранимые сомнения в виновности этого лица толкуются в пользу налогоплательщика.

В связи с этим налогоплательщик не обязан документально подтверждать обоснованность тех или иных расходов, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг), если это не предусмотрено нормативными документами.

С введением в действие части первой НК РФ (с 1 января 1999 года) налогоплательщики освобождаются от ответственности в случаях, если допущенные ими налоговые правонарушения были вызваны исполнением указаний и (или) разъяснений налоговых органов (подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ).   
При этом согласно п. 35 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" налогоплательщик вправе расценивать письменное разъяснение, данное руководителем налогового органа (его заместителем), как разъяснение компетентного должностного лица. К таким разъяснениям следует также относить письменные разъяснения руководителей соответствующих федеральных министерств и ведомств, а также иных уполномоченных на то должностных лиц. При этом не имеет значения, адресовано разъяснение непосредственно налогоплательщику или неопределенному кругу лиц.

Налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки (ст. 87 НК РФ).

Согласно постановлению Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 указанная статья не содержит запрета на проведение проверок налоговых периодов текущего календарного года.

Исходя из этого разъяснения, налоговый орган вправе проверять правильность исчисления налога на прибыль также за истекший период отчетного года, несмотря на то, что налоговым периодом по этому налогу является год (а не месяц или квартал, как по ряду других налогов).

В соответствии со ст. 113 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли три года (срок давности).

При задержке расчета (декларации) по налогу на срок свыше 180 дней размер штрафных санкций возрастает до 30 процентов от суммы налога, подлежащей уплате на основании этой декларации. Кроме того, взыскивается 10 процентов от суммы налога, подлежащей уплате на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц, начиная со 181-го дня просрочки.

В связи с несвоевременной уплатой налога на прибыль налоговый орган вправе начислить пени за три дня просрочки (29-31 мая). Штрафные санкции за несвоевременное представление расчета (налоговой декларации), предусмотренные ст. 119 НК РФ.

Как известно, ст. 120 НК РФ устанавливает ответственность налогоплательщиков за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и (или) объектов обложения. При этом согласно п. 3 названной статьи под грубым нарушением правил учета доходов и расходов понимается отсутствие первичных документов, счетов-фактур или регистров бухгалтерского учета.   
Грубым нарушением считается также систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Такое определение грубых нарушений правил учета доходов и расходов дает основание относить к ним практически любые нарушения в ведении бухгалтерского учета движения денежных средств, материальных и нематериальных ценностей организации, если они допущены два и более раз в течение календарного года.

Следует обратить внимание, что если грубое нарушение правил учета доходов и расходов совершено только в одном налоговом периоде (по налогу на прибыль налоговый период - год) и не повлекло за собой занижение налогооблагаемой прибыли, то с организации взыскивается штраф в размере 5 тыс. рублей. Если аналогичное нарушение допущено в течение двух и более налоговых периодов, то размер штрафа повышается до 15 тыс. рублей.   
Если же нарушение правил ведения бухгалтерского учета доходов и расходов привело к занижению налогооблагаемой прибыли, то в соответствии с п. 3 ст. 120 НК РФ к организации предъявляются штрафные санкции в размере 10 процентов от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. рублей.

В ходе проверки ООО «Юна» за 2003 год налоговой инспекцией установлено занижение выручки от реализации продукции из-за неотражения на счете 90"Продажи" в мае - августе оборотов по продаже продукции собственного производства своим работникам за наличный расчет в сумме 100 тыс. рублей. Себестоимость указанной продукции - 80 тыс. рублей. Налогооблагаемая прибыль занижена на 20 тыс. рублей, а налог на прибыль - на 7 тыс. рублей.

В этом случае к организации должны быть применены штрафные санкции, предусмотренные п. 3 ст. 120 НК РФ в размере 15 тыс. рублей.

Согласно п. 1 ст. 122 НК РФ за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) налогоплательщики подвергаются штрафу в размере 20 процентов от суммы неуплаченного налога.

Таким образом, указанная норма НК РФ применяется за занижение организациями налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, если оно не сопровождается грубым нарушением правил учета доходов и расходов.   
Следовательно, этому наказанию могут быть подвергнуты налогоплательщики за неправильное определение налогооблагаемой прибыли по строке 5 Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли.   
Как известно, правильное определение налогооблагаемой прибыли зависит от правильности определения валовой прибыли, отражаемой по строке 1 названного Расчета (налоговой декларации), которая состоит из прибыли по данным бухгалтерского учета налогоплательщика, скорректированной на показатели, отражаемые по Справке о порядке определения данных, отражаемых по этой строке Расчета (приложение N 4 к Инструкции).   
Таким образом, в порядке, установленном ст. 122 НК РФ, могут привлекаться к ответственности организации за отнесение на себестоимость продукции (работ, услуг) в целях налогообложения нормируемых расходов сверх установленных нормативов, а также расходов, которые не должны относиться на себестоимость (например, расходы по уплате процентов по займам сторонних организаций).

В соответствии с названной статьей НК РФ могут привлекаться к ответственности организации за занижение налогооблагаемой прибыли по причине отнесения на финансовые результаты, учитываемые для целей налогообложения, внереализационных убытков, не предусмотренных п. 15 Положения о составе затрат.

При выездной проверке ООО «Юна» также налоговым органом установлено участие организации в осуществлении совместной деятельности в рамках договора простого товарищества в I квартале 2003 года. Установлено, что ведение общих дел и распределение прибыли было поручено организации ООО Бали. Установлено также, что по причине несвоевременного получения сведений о распределенной прибыли от ООО Бали ООО Юна включила причитающуюся ей прибыль по договору простого товарищества в сумме 100 тыс. рублей в налогооблагаемую прибыль не за I квартал, а за I полугодие 2003 года.

В данном случае ООО Юна должна была уточнить расчет (декларацию) по налогу на прибыль за I квартал 2003 года, чего не было сделано. В связи с этим к ней применяются штрафные санкции в соответствии со ст. 122 НК РФ в размере 20 процентов от суммы заниженного налога - 7 тыс. рублей

В соответствии с п. 7 ст. 114 НК РФ налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке.

При этом согласно п. 1 ст. 115 НК РФ налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности взыскания санкции).   
Учитывая, что Кодекс не предусматривает составления налоговым органом акта по результатам использования в отношении налогоплательщика (налогового агента) иных, помимо выездной налоговой проверки, форм налогового контроля, установленный п. 1 ст. 115 НК РФ срок в этих случаях должен исчисляться со дня обнаружения соответствующего правонарушения, который определяется исходя из характера конкретного правонарушения, а также обстоятельств его совершения и выявления.

В заключение обращаем ваше внимание на то, что в соответствии с п. 5 ст. 108 НК РФ привлечение налогоплательщика или налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает их от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога.

Главой 25 НК РФ устанавливается три способа уплаты налога на прибыль:

— уплата ежемесячных авансовых платежей;

— уплата ежеквартальных авансовых платежей;

— уплата ежемесячных авансовых платежей, исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению.

При уплате ежемесячных авансовых платежей по итогам каждого отчетного (налогового) периода, налогоплательщики исчисляют сумму квартального авансового платежа исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания первого квартала, полугодия, девяти месяцев и одного года. Сумма квартальных авансовых платежей определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей. В течение отчетного периода (квартала) налогоплательщики уплачивают ежемесячные авансовые платежи. Уплата ежемесячных авансовых платежей производится равными долями в размере одной трети подлежащего уплате квартального авансового платежа за квартал, предшествующий кварталу, в котором производится уплата ежемесячных авансовых платежей. При этом размер ежемесячных авансовых платежей, причитающихся к уплате в первом квартале текущего налогового периода, принимается равным размеру ежемесячного авансового платежа, причитающегося к уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода.

В данном варианте уплата ежемесячных авансовых платежей производится в течении отчетного периода в срок не позднее 28 числа каждого месяца этого отчетного периода.

Предприятия, у которых за предыдущие 4 квартала выручка от реализации не превышала в среднем 3 млн. руб. за каждый квартал, уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода (п.3 статьи 286 НК РФ).

Квартальные авансовые платежи уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий отчетный период.

Налогоплательщики представляют налоговые декларации за *отчетный период не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода*, а именно не позднее 28 апреля, 28 июля, 28 октября соответственно. Налоговая декларация по итогам налогового периода представляется налогоплательщиками *не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом* (статья 289 НК РФ).

2.3. Контроль налогового органа за своевременностью и полнотой уплаты налога на прибыль

Налоговый контроль проводится должностными лицами отдела учета налогообложения ФМНС Железнодорожного района г. Хабаровска 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 НК РФ .

Налоговые органы, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов и органы внутренних дел в порядке, определяемом по соглашению между ними, 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 .

При осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции Российской Федерации, НК Рф, федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну .

В арсенале ФМНС Железнодорожного района г. Хабаровска есть несколько видов налогового контроля за полнотой и правильностью исчисления налогов.

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. Они осуществляются непосредственно в инспекции, в день поступления или в последующие периоды, посредством проверки всех поступающих бухгалтерских отчетов и налоговых расчетов. [8,247]

Основными задачами камеральной проверки являются:

\* визуальная проверка правильности оформления бухгалтерской отчетности, т.е. проверка заполнения всех необходимых реквизитов отчета, наличия подписей уполномоченных должностных лиц;

\* проверка правильности составления расчетов по налогам, включающая в себя арифметический подсчет итоговых сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет, проверку обоснованности применения ставок налога и налоговых льгот, правильности отражения показателей, необходимых для исчисления налогооблагаемой базы, проверка своевременности представления расчетов по налогам;

\* проверка сопоставимости отчетных показателей с показателями предыдущего отчетного периода;

\* проверка согласованности показателей, повторяющихся в бухгалтерской отчетности и в налоговых расчетах;

Одной из основных форм налогового контроля, применяемой в работе налоговыми органами, является текущий контроль. 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, применяемом при этой форме контроля, является экспресс-проверка с использованием методов наблюдения, обследования и анализа.

Экспресс-проверка - это проверка, проводимая по относительно узкому кругу вопросов финансово-хозяйственной деятельности организации, за короткий временной период. Основанием для планирования указанной категории проверки могут являться имеющие место по результатам предварительного анализа бухгалтерской отчетности налогоплательщика и его налоговых расчетов, предположения о недостоверности отражения организацией отдельных показателей, запросы других налоговых органов о проведении встречных и других проверок по узкому кругу вопросов. Высокие результаты может дать осуществление экспресс-проверок и в организациях, отобранных методом случайной выборки. Планирование указанной категории проверок позволяет существенно повысить степень охвата налогоплательщиков проверками. В случае если в результате данной проверки не выявлено каких-либо нарушений, свидетельствующих о недостоверности бухгалтерского учета, отчетности и налоговых расчетов организации, ее дальнейшая проверка не проводится.

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.

Документальная проверка является специфическим методом налогового контроля, т. к. она сочетает в себе черты таких общих методов финансового контроля как проверки и ревизии.

Категории документальных проверок в зависимости от степени охвата ими вопросов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков и видов налога делятся на:

\* комплексную проверку которая охватывает вопросы правильности исчисления и уплаты, как правило, всех видов налогов.

\* тематическую проверку, охватывающую вопросы правильности исчисления отдельных видов налогов и других обязательных платежей.

Категории документальных проверок налогоплательщиков также можно подразделить в зависимости от места проведения проверки на проверки с выходом в организации и проверки без выхода в организацию.

Проверки без выхода в организацию могут быть целесообразными в следующих случаях:

\*если организация, сообщившая в установленном законодательством порядке о своей ликвидации, не имеет уже фактического адреса местонахождения, а необходимые для проверки документы находятся у кого-либо из ответственных руководителей по домашнему или другому адресу;

\*при отсутствии возможности организовать проверку на территории организации - отсутствие административных помещений, помещение опечатано правоохранительными органами, наличии опасности для жизни и здоровья проверяющего и т.п.;

\* если налогоплательщик относится к категории мелких и объем учетных документов незначителен.

Такие проверки затягиваются по времени, поэтому необходимо стараться, чтобы проверка проводилась все-таки с выходом в организацию.

Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влекут взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченных сумм налога.

Эти деяния, предусмотренные, совершенные умышленно влекут взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченных сумм налога.

Таким образом, Организации обязаны:

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги;

2) в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;

3) вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;

4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

3. Направления развития контрольной деятельности налоговых органов в РФ

Согласно Налоговому кодексу РФ в обязанности налоговых органов входит осуществление контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов.

Их этого следует, что налоговые органы целенаправленно и на постоянной основе осуществляют мероприятия по усилению налогового контроля.

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

Анализ экономической литературы показал, что необходимыми признаками любой действенной системы налогового контроля являются:

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

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

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

Совершенствование каждого из данных элементов позволит улучшить организацию налогового контроля.

Проблема рационального отбора налогоплательщиков для проведения контрольных проверок приобретает особую значимость в условиях массовых нарушений налогового законодательства, характерных для современного этапа экономического развития России. Та система отбора, о которой мы говорили выше, разработана центральным аппаратом ИМНС России с учетом мирового опыта. Подобная система наиболее эффективна, так как использует два способа отбора налогоплательщиков для проведения документальных проверок: случайный и специальный отбор, что позволяет наиболее полно охватить документальными проверками налогоплательщиков, обеспечивает профилактику налоговых правонарушений за счет внезапности и непредвиденности контрольных проверок, а также проведение целенаправленной выборке налогоплательщиков, у которых вероятность обнаружения налоговых нарушений представляется наиболее высокой.

Первоочередной задачей налоговых органов является постоянное совершенствование форм и методов налогового контроля.

Наиболее перспективным выглядит продолжение увеличения количества проверок соблюдения налогового законодательства. Результативность их очень высокая, поэтому дальнейшее продолжение данной деятельности может привести к увеличению поступлений от таких проверок.

Также одной из действенной формой налогового контроля являются перепроверки предприятий, допустивших сокрытие налогов в крупных размерах в течении года с момента такого сокрытия. Подобные повторные проверки позволяют проконтролировать выполнение предприятий по акту предыдущей проверки, а также достоверность текущего учета. Проверки таких налогоплательщиков в будущем должны стать обязательными.

Как показывает практика работы ИМНС Железнодорожного района г.Хабаровска, значительно увеличивает результативность контроля применение перекрестных проверок, сущность которых состоит в выезде сотрудников отделов налоговой инспекции на территорию другой инспекции .

Особенно актуальным представляется применение косвенных методов исчисления налогооблагаемой базы, использование которых может принести большую пользу в условиях массового уклонения от уплаты налогов, усложнение применяемых российскими налогоплательщиками форм сокрытия объектов налогообложения. Как показывает анализ практики контрольной работы налоговых органов России, в настоящее время получили мировое распространение факты уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов посредством неведения бухгалтерского учета, ведения его с нарушением установленного порядка, которые делают невозможные определения размера налогооблагаемой базы. Особая сложность работы с данной категорией плательщиков связана с отсутствием эффективных механизмов борьбы с подобными явлениями. Не имея достаточного времени и кадровых ресурсов, необходимых для фактического восстановления бухгалтерского учета, сотрудники налоговых органов вынуждены брать за основу для исчисления налоговых обязательств налогоплательщика данные, декларированные в налоговых расчетах и вытекающие из бухгалтерской документации, даже в тех случаях, когда анализ иной имеющейся информации дает основания сделать вывод, что указанные документы искажаются. Действующее законодательство практически не представляет налоговым органам права производить исчисления налогооблагаемой базы на основании использования каких-либо иных сведений о налогоплательщиках помимо тех, которые содержатся в бухгалтерской отчетности и в налоговых декларациях. Право использовать косвенные методы исчисления налоговых обязательств не применяются, если налогоплательщик представляет налоговому органу документы и сведения заведомо искаженные.

Как показывает анализ зарубежного опыта, применение косвенных методов является общепринятой в мировой практике.

Наиболее показательным является опыт применения таких методов в Германии. Действующее германское законодательство прямо санкционирует применение указанных методов, а существующая в этой стране судебная практика свидетельствует о безоговорочном признании судами доказательств размера налогооблагаемой базы, основанных на применении косвенных методов исчисления.

Наиболее распространенными из них являются следующие:

- метод общего сопоставления имущества. Методика исчисления налогооблагаемого дохода данным методом подразделяется на две части:

а) учет изменения имущественного положения за отчетный период;

б) учет произведенного и личного потребления за отчетный период.

Сумма имущественного прироста, с одной стороны, и производственного и личного потребления, с другой, сопоставляются с декларированными доходами за отчетный период. На основании прироста имущества неизвестного происхождения делается вывод о том, что он стал следствием незадекларированных доходов за отчетный период.

- метод, основанный на анализе производственных запасов.

Используя данный метод, можно дать оценку достоверности отраженного в отчетности объекта продаж с затратами на производство.

Кроме этих методов применяются и некоторые другие. Целесообразность законодательного закрепления данных методов многократно возрастает в связи со сложностями текущей ситуации в стране с собираемостью налогов. И первые шаги уже сделаны в этом направлении. Налоговые органы с учетом мирового опыта, вынесли соответствующее предложение в законодательный орган решение данного вопроса наделило бы налоговые органы эффективным средством увеличения налоговых поступлений в бюджет, а также мощным рычагом укрепления налоговой дисциплины посредством стимулирования налогоплательщиков к обеспечению надлежащего ведения учетной документации.

Основной задачей совершенствования форм и методов налогового контроля является повышение его эффективности. Но этого невозможно достичь без улучшения работы с кадрами. В этой связи хотелось бы выразить надежду на скорейшее повышение квалификации работников налоговых органов. Такая мера значительно повысит заинтересованность налоговых инспекторов в результатах своей работы, а в частности налоговых проверок. Одновременно необходимо ввести систему бальной оценки работы налоговых инспекторов, осуществляющих контрольные проверки.

Сущность бальной оценки, широко применяемой в Германии, состоит в следующем. В зависимости от категории каждого проверенного предприятия - исходя из классификации на крупные, средние, малые и мелкие, а также отраслевой принадлежности - налоговому инспектору учитывается определенное количество баллов. При этом за отчетный период каждый налоговый инспектор должен набрать определенное минимальное количество баллов. Количество набранных баллов может служить основанием для вывода о его служебном соответствии. Кроме того, балльный норматив может служить основой для составления планов проверок на предстоящий отчетный период в части наиболее оптимального распределения нагрузки между отдельными инспекторами.

Для совершенствования форм налогового контроля требуется повышение правовой грамотности и информированности налогоплательщиков, включая повышение качества обслуживания, в том числе за счёт создания более комфортных условий налогоплательщикам при их обращении в налоговый орган.

И фундамент для таких отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами на сегодня уже заложен: во всех инспекциях, за исключением малочисленных, которым в текущем году ещё предстоит пройти период реорганизации, созданы специализированные подразделения — отделы работы с налогоплательщиками, основной задачей которых является оказание услуг налогоплательщикам. Инспекциями активно внедряется такая прогрессивная форма работы с налогоплательщиками, как обслуживание через специально оборудованные для этих целей операционные залы.

Ставится задача по созданию операционных залов во всех без исключения инспекциях. При этом одного создания залов недостаточно. Управлением и инспекциями проводится постоянная работа по повышению квалификации сотрудников отделов работы с налогоплательщиками, включая занятия со специалистами по психологии для приобретения навыков преодоления конфликтных ситуаций и создания доброжелательной атмосферы при работе с налогоплательщиками.

Наряду с этим, налогоплательщики должны знать и понимать, что развитие налоговых органов предполагает и повышение эффективности исполнения контрольных функций. Для этого в настоящее время ведутся работы по накоплению электронных баз данных всесторонних сведений о налогоплательщиках, как юридических, так и физических лицах, формирование досье налогоплательщиков. Это позволит более глубоко проводить камеральный контроль и анализ имеющихся сведений, на основе чего более взвешенно выбирать объекты для выездных налоговых проверок.

Исходя из выше сказанного можно выделить следующие направления развития контрольной деятельности налоговых органов Российской Федерации:

- создание автоматизированного банка данных на основе информационных ресурсов различных ведомств с целью решения контрольных и аналитических задач налоговыми органами;

- развитие и внедрение системы автоматизированной камеральной проверки в целях контроля за соблюдением налогоплательщиками законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, оценки потенциальных сумм доначислений;

- внедрение прогрессивных методов проведения выездных налоговых проверок, разработка и внедрение автоматизированных систем сопровождения выездных налоговых проверок в целях анализа состояния бухгалтерского учета налогоплательщика и определения наиболее вероятных сфер совершения налоговых правонарушений;

- совершенствование системы учета налоговых платежей, системы информационного взаимодействия налоговых органов и органов федерального казначейства по обмену электронными сводными реестрами с электронными платежными документами на перечисление платежей в бюджеты всех уровней;

- развитие и внедрение системы формирования в электронном виде и представления в налоговые органы деклараций и других документов, а также системы их приема и обработки, накопление данных о доходах и имуществе граждан, в том числе для решения вопросов социального характера;

- разработка системы ведения электронного учета, обработки, накопления и передачи данных о выписанных и полученных налогоплательщиками счетах-фактурах с целью использования их при проведении налоговых проверок;

- совершенствование средств и методов работы с крупнейшими налогоплательщиками, включая организации в сфере естественных монополий;

- повышение эффективности работы по взысканию недоимки;

- совершенствование методики определения с помощью программных средств налогового потенциала субъектов Российской Федерации, участие в планировании распределения доходов бюджетной системы по субъектам Российской Федерации на основе внедрения налогового паспорта субъекта Российской Федерации;

- создание в налоговых органах системы автоматизированного учета организаций и физических лиц на основании информации, получаемой налоговыми органами в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации;

- совершенствование структуры и ведения единого государственного реестра налогоплательщиков с целью обеспечения полноты и точности содержащейся в нем информации, оперативного доступа к соответствии с установленным порядком;

- внедрение в практику работы прогрессивных форм и методов информационно-разъяснительной работы с налогоплательщиками сиспользованием современных технических средств;

- внедрение системы "самоначисления", упрощение процедур заполнения и представления деклараций и других документов;

- развитие системы досудебного разбирательства в налоговых органах спорных вопросов с налогоплательщиками с целью сокращения числа их обращений в судебные инстанции;

- создание телекоммуникационной сети Министерства Российской Федерации по налогам и сборам для обмена конфиденциальной и открытой информацией;

- обеспечение налоговых органов новыми системными программными средствами, развитие, внедрение и сопровождение технических систем и программных комплексов, обеспечивающих нформационно-технологическую поддержку всех аспектов налогового администрирования;

- совершенствование организационных структур налоговых органов России;

- разработка типовых технологических процессов при осуществлении налогового администрирования на всех уровнях, проведение оценки затрат на осуществление мероприятий по налоговому администрированию с учетом их результативности;

- обеспечение многоуровневой профессиональной подготовки налоговых работников различных возрастных групп и должностных категорий работников налоговых органов;

- внедрение в процесс подготовки работников налоговых органов новых информационных и образовательных технологий .

В заключении хотелось бы отметить, что никакое совершенствование форм не даст положительных результатов, если налоговый инспектор не будет постоянно совершенствовать свои знания в области налогообложения.

Заключение

Налоговый контроль можно классифицировать по различным направлениям, в том числе по видам, формам и методам. Содержание двух последних направлений раскрывается в главе 14 Налогового кодекса РФ, части 1 (далее - НК РФ).

**Налоговый контроль — составная часть финансового и разновидность государственного контроля.** Контроль рассматривается как самостоятельная функция управления. Приоритетность налогового контроля среди направлений контрольной деятельности обусловлена значимостью налогов и сборов как источников доходов федерального, регионального и местных бюджетов. Кроме того, по численности контролируемых лиц он занимает одно из основных мест.

В системе налогов и сборов в Российской Федерации работа, связанная с анализом и прогнозированием, позволяет составлять полную и систематизированную информацию о ходе поступления налоговых платежей и других доходов в бюджетную систему Российской Федерации, в государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды, в целях обеспечения исполнения доходной части федерального бюджета и бюджета субъекта Российской Федерации.

Эффективность и качество проводимой указанной выше работы способствует добросовестное выполнение своих должностных обязанностей сотрудниками отдела анализа и налоговой статистики, ведь от их работы зависит достоверность информации, извлеченной из автоматизированной базы данных, получение от других подразделений ФМНС сведений, необходимых для составления статистической отчетности, аналитических записок.

По результатам работы ФМНС Железнодорожного района г. Хабаровска за 2002 года видно как сработала инспекция по сравнению с аналогичным периодом 2001 года. Так за 2002 год количество плательщиков увеличилось на 1270 организаций и 1080 физических лиц. Количество налогоплательщиков предприятий (организаций) состоящих на учете по состоянию на 01.01.2003 г. составляет 8495, физических лиц - 95409.

Увеличились поступления за 2002 г. у предприятий, относящихся к отросли промышленности "Связь".

Удельный вес недоимки в общем объеме платежей за отчетный период составил 4,3 % (на 01.01.03 г.)

Налоговый контроль проводится должностными лицами ФМНС Железнодорожного района г. Хабаровска 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 НК РФ .

Налоговые органы, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов и органы внутренних дел в порядке, определяемом по соглашению между ними, 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 .

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (Часть 1): Федеральный закон № 146 – ФЗ от 31.07.98, изм. и доп. 09.07.99 (№ 155 – ФЗ) // Экономика и жизнь. 2004 г. № 30.- 250 с.
2. Налоговый кодекс РФ (Часть 2): Федеральный закон № 117 – ФЗ от 05.08.2000 // Экономика и жизнь. 2004 г. № 32.- 350 с.
3. Касьянов М. М. Налоги должны обогащать страну, гарантируя благополучие граждан // Российская газета. 2000 г. № 101. -64 с.
4. Налоги: Учебное пособие / Под ред. Черника Д. Г. 3-е изд. М.: Финансы и статистика, 2002. 688 с.
5. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2003. 429 с.
6. «Налог на добавленную стоимость» Учебно-практическое пособие по дистанционному обучению. М: 2004г.-с.425

О. В. Мещерякова Налоговые системы развитых стран мира: Справочник, Москва, Фонд Правовая культура 2003 г., стр. 550

С. Алексашенко, Исчисления налога на прибыль, Экономические науки 2003 г. № 6, стр. 38

П. Бернд Шпан Будущее налогов в Европейском сообществе, Интерлинк 2003 г. № 4, стр. 175

Т. М. Бойко Первое знакомство с новым налогом , ЭКО 2004 г. № 2- с.65

В. Болотин НДС : преодоление иррационального», Российский экономический журнал 2001г. № 9- с.57

И. В. Караваева, Эволюция налога на добавленную стоимость в налоговой теории и практике, Право и экономика 2003г. № 9, стр. 51

А. Н. Козырин, К. В. Рыжков, Правовое регулирование налогов, Финансы2001 г. № 4, стр. 230

1. Инструкция Государственной налоговой службы РФ "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий" от 8.06.1995г. № 33 в ред. Приказа МНС РФ от 18.01.2002г. № БГ-3-21/22
2. Акчурина Е.В. Оптимизация налогообложения: Учебно-практическое пособие. - М.: ОСЬ-89, 2003. - 496 с.
3. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налогообложение предпринимателей и организаций. Упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности. / Под ред. к.ю.н. А.В. Брызгалина. - Екб.: Издательство Налоги и финансовое право, 2002. - 192 с.
4. Желудков А., Новиков А. Финансовое право (конспект лекций) - М.: "Издательство ПРИОР", 2000. - 192 с.
5. Камышанов П.И. Основы налогообложения в России -- М.: Элиста : АПП «Джангар» 2000 – 600с.
6. Лыкова Л.Н. Налоги и налогообложение в России: учеб. для ВУЗов. – М.: БЕК, 2001
7. Перов А.В. Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учеб. Пособие 2-е изд., перераб и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2003г.- 635с.