**СОДЕРЖАНИЕ**

Введение 3

1.Теоретические основы налогового контроля 5

1.1.Понятие, основные элементы и виды налогового контроля 5

1.2.Органы, осуществляющие налоговый контроль.

1.3.Контрольные функции в деятельности налоговых органов и проблемы их совершенствования 11

2.Формы и методы территориального налогового контроля 19

2.1.Формы налогового контроля 19

2.2. Методы налогового контроля 22

3. Совершенствование системы налогового контроля 29

3.1. Налоговые проверки 29

3.2. Совершенствование налогового контроля 41

Заключение 46

Список использованной литературы 49

**ВВЕДЕНИЕ**

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

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

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

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

Эту функцию выполняет налоговый контроль.

Главной задачей при осуществлении налогового контроля является контроль за соблюдением налогового законодательства. Налоговый контроль представляет собой систему действий налоговых и иных государственных органов по надзору за выполнением налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами норм налогового законодательства. Органы государственных внебюджетных фондов осуществляют полномочия по налоговому контролю за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов, поступающих в соответствующие государственные внебюджетные фонды.

Особенностью является то, что субъектам налогового контроля предоставлено право внесудебного рассмотрения дел о применении финансовых и административных санкций. Государственный властный характер налогового контроля обусловлен спецификой налоговых правонарушений, основанных на фискальной функции налогов, а также нежеланием налогоплательщиков уплачивать налоги. В условиях недостаточно развитой организации налогового контроля, несовершенства налогового законодательства властность порождает жалобы налогоплательщиков на решения налоговых органов, неприятие действующей налоговой системы.

Следует отметить, что в процессе осуществления мероприятий по налоговому контролю и налоговые органы, и таможенные органы, и органы государственных внебюджетных фондов активно взаимодействуют друг с другом, а также с другими министерствами и ведомствами, входящими в систему органов исполнительной власти (Счетной палатой Российской Федерации, Министерством финансов, Министерством внутренних дел, Федеральной службой безопасности и др.)

**1.Теоретические основы налогового контроля**

**1.1. Понятие, основные элементы и виды налогового контроля**

Налогоплательщик, обладая имуществом на праве собственности или другом вещном праве, всегда стремится защитить свой частный имущественный интерес от налоговых изъятий. Естественное желание налогоплательщика уменьшить размер налоговых платежей затрагивает имущественный интерес другой стороны налоговых правоотношений – государства. В такой ситуации государство, защищая публичные интересы в налоговых отношениях, вынуждено выработать специальный механизм взаимодействия с каждым конкретным налогоплательщиком, который в конечном счете обеспечил бы надлежащее поведение каждого лица по исполнению им налоговой обязанности. Очевидно, что для охраны своих имущественных интересов в налоговой сфере государство должно, во-первых, создать специальный государственный орган или органы и наделить их соответствующими властными полномочиями по отношению к лицам, обязанным уплачивать налоги и сборы; во-вторых, законодательным путем установить порядок, формы и методы осуществления деятельности созданных органов на поведение обязанных лиц, обеспечивающие в совокупности не только надлежащее поведение налогоплательщиков, но и поступление налоговых изъятий в соответствующий бюджет. При этом государство путем законодательного регулирования системы взаимоотношений уполномоченных органов и налогоплательщиков должно обеспечить определенный баланс публичного и частного интересов, учитывая конституционные ограничения на вмешательство в экономическую деятельность субъектов налоговых правоотношений в условиях рыночной экономики. Формируя особый организационно-правовой механизм взаимоотношений с обязанными лицами, государство определяет основные элементы этого механизма: субъекты, объект, методы, формы, порядок и характер деятельности уполномоченных органов. Указанный механизм представляет собой не что иное, как налоговый контроль, который осуществляется созданными государством уполномоченными органами, прежде всего налоговыми органами.

Таким образом, налоговый контроль можно определить как особый организационно-правовой механизм, представляющий собой систему взаимосвязанных элементов, посредством которого обеспечивается надлежащее поведение обязанных лиц по уплате налогов и сборов, а также исследование и установление оснований для осуществления принудительных налоговых изъятий и применения мер ответственности за совершение налоговых правонарушений. Основными элементами налогового контроля являются: субъект налогового контроля (уполномоченный контролирующий орган); объект контроля; формы и методы контроля; порядок осуществления налогового контроля; мероприятия налогового контроля; направления налогового контроля; техника и технология налогового контроля; категории должностных лиц (кадры) налогового контроля; периодичность и глубина налогового контроля; и другие. Весь перечисленный комплекс элементов налогового контроля является предметом налогового правового регулирования. Налоговый контроль как особый организационно-правовой механизм можно понимать как в широком, так и в узком смысле. В широком смысле налоговый контроль охватывает все сферы деятельности уполномоченных органов, включая осуществление налогового учета, налоговых проверок и другое, а также все сферы деятельности контролируемых субъектов, связанные с уплатой налогов и сборок (учет объектов налогообложения, соблюдение сроков и порядка уплаты налогов и сборов, порядок представления налоговой отчетности и т.д.). В узком смысле под налоговым контролем понимается только проведение налоговых проверок уполномоченными органами. Взаимодействие государства в лице своих уполномоченных органов с налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами при осуществлении налогового контроля происходит в рамках возникающих при этом организационных налоговых правоотношений – контрольных налоговых правоотношений. При этом для контрольных налоговых правоотношений характерно то, что они являются по существу управленческими правоотношениями, которые в конечном итоге призваны обеспечить надлежащую реализацию других общественных отношений – налоговых правоотношений имущественного характера, связанных с осуществлением налоговых изъятий. Контрольные налоговые правоотношения имеют административно-правовую природу, поэтому им свойственны характерные для административно-правовых отношений признаки, такие, как государственно-властный характер контрольного налогового правоотношения; обязательным субъектом подобных правоотношений является уполномоченный орган; ответственность в случае нарушения правовых норм наступает перед государством и т.д. Как и любое другое правоотношение, контрольное налоговое правоотношение содержит в своем составе следующие элементы:

1) субъект;

2) содержание;

3) объект.

Субъектов контрольного налогового правоотношения можно разделить на две основные группы: контролирующие субъекты, т.е. налоговые и другие органы, олицетворяющие государство и реализующие его интересы, с одной стороны, и субъекты, подверженные контролю, - контролируемые субъекты, защищающие в ходе контрольных налоговых правоотношений свои частные интересы, с другой стороны. Контролирующими субъектами являются налоговые и таможенные органы. Контролируемыми субъектами являются налогоплательщики и плательщики сборов, а также налоговые агенты и банки. Особенно важно подчеркнуть, что обязанная сторона – контролируемый субъект находится лишь в функциональной зависимости от властного субъекта – контролирующего орган и организационно ему не подчинена. Поскольку контрольные налоговые правоотношения затрагивают интересы контролируемых субъектов, являющихся не только организациями, но и физическими лицами, осуществление налогового контроля приобретает особую социальную значимость. Содержание контрольного налогового правоотношения всегда определяется комплексом прав и обязанностей субъектов данного правоотношения. При этом в контрольном налоговом правоотношении базовым является положение, когда праву уполномоченной стороны проверять соблюдение своевременности, правильности и полноты уплаты налогов и сборов и выполнения установленных налоговых обязанностей корреспондирует обязанность другой стороны – подконтрольного субъекта создавать для этого необходимые условия и выполнять требования уполномоченного органа. В свою очередь подконтрольный субъект вправе требовать от уполномоченного органа, чтобы последний осуществлял свою деятельность в рамках своих законодательно установленных полномочий. В данном контексте можно выделить контрольные полномочия контролирующих субъектов и корреспондирующие им права и обязанности контролируемых субъектов. Как было отмечено выше, контрольные налоговые правоотношения являются организационными налоговыми правоотношениями, непосредственно направленными на обеспечение налоговых правоотношений имущественного характера. Реализация такого контрольного налогового правоотношения осуществляется в строго установленном Налоговым кодексом порядке с одновременным определением прав и обязанностей каждого лица, участвующего в осуществлении отдельных контрольных мероприятий. Таким образом, можно говорить о том, что Налоговый кодекс устанавливает процессуальную форму осуществления контрольных налоговых правоотношений. Традиционно в теории права объектом процессуального правоотношения признается материальное правоотношение, ради обеспечения которого и складывается процессуальное правоотношение. Придерживаясь данного положения, можно установить, что объектом контрольного налогового правоотношения является непосредственная деятельность (действия или бездействие) проверяемой организации или физического лица, связанная с уплатой налогов и сборов. В частности, уполномоченными органами в ходе реализации мероприятий налогового контроля устанавливается:

1) правильность ведения обязанными лицами бухгалтерского учета доходов, расходов, объектов налогообложения;

2) проверка правильности исчисления сумм налогов и сборов;

3) проверка своевременности уплаты сумм налогов и сборов;

4) правильность ведения банковских операций, связанных с уплатой налогов и сборов;

5) выявление обстоятельств, способствующих совершению нарушений налогового законодательства. При осуществлении мероприятий налогового контроля уполномоченные органы руководствуются принципами законности, планирования мероприятий налогового контроля, принципом соблюдения налоговой тайны (специального режима доступа к сведениям о налогоплательщиках, плательщиках сборов и налоговых агентах, полученным должностными лицами уполномоченных контрольных органов); принципом последовательности проведения мероприятий налогового контроля и документального фиксирования установленных фактов, действий и событий; принципом недопустимости причинения ущерба проверяемой организации или физическому лицу при проведении налогового контроля.

Налоговый контроль включает в себя следующие стадии:

-регистрация и учет налогоплательщиков;

-прием налоговой отчетности;

-осуществление камеральных проверок;

-начисление платежей к уплате;

-контроль за своевременной уплатой начисленных сумм;

-проведение выездных налоговых проверок;

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

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

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

**1.2. Органы, осуществляющие налоговый контроль**

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

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

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

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

-ведение в установленном порядке учета налогоплательщиков;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Для определения направлений реформирования налоговой системы России в деле борьбы с уклонением от уплаты налогов и сборов необходимо выявление причин уклонения от уплаты налогов. Очевидно, что важнейшей причиной уклонения от уплаты налогов и сборов являются экономические мотивы (сохранение и упрочение своего материального положения). Решением этой проблемы может стать определение и применение оптимального размера налоговой нагрузки, при которой в определенной степени будут удовлетворятся потребности государства в финансовых ресурсах, и не подрываться финансовое состояние налогоплательщика.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Необходимыми признаками любой действенной системы налогового контроля являются:

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

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

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

-увеличения размеров наказания за налоговые правонарушения.

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

Одна из важнейших задач – совершенствование действующего программного обеспечения процедуры камеральных проверок и отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок. В настоящее время в МНС РФ продолжается работа по дальнейшему совершенствованию процедуры отбора и разрабатывается единое программное обеспечение, внедрение которого позволит автоматизировать процесс отбора налогоплательщиков с наиболее характерными уровней, динамики, соотношений различных отчетных показателей от допустимых для такого рода предприятий пределов, оценить реальный предел обязательств налогоплательщика.

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

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

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

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

**2.Формы и методы территориального налогового контроля**

**2.1. Формы налогового контроля**

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

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

Понятие формы налогового контроля в законодательстве о налогах и сборах не содержится. Налоговый кодекс РФ лишь перечисляет формы налогового контроля. Под формами налогового контроля, как правило, понимаются способы конкретного выражения и организации контрольных действий, направленных на выполнение функций контроля.

Таким образом, на основе анализа НК РФ можно перечислить такие формы налогового контроля, как:

Учет организаций и физических лиц (ст. ст.83-86 НК РФ);

Камеральные налоговые проверки (ст.82 НК РФ);

Выездные налоговые проверки (ст.82 НК РФ);

Получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов (ст.82 НК РФ);

Осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли) (ст.82 НК РФ) (рис. 1).

Рис.1 – Формы налогового контроля.

Указанный перечень является исчерпывающим. В то же время, для устранения неясностей очень важно законодательно определить понятие формы налогового контроля, а также исчерпывающий перечень форм налогового контроля. Бесспорно, применение форм налогового контроля, не предусмотренных налоговым законодательством, может привести к нарушению прав и законных интересов налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, является незаконным. Помимо приведенной классификации, основанной на анализе норм Налогового кодекса РФ, многие авторы используют классификацию форм государственного финансового контроля, основанную на Бюджетном кодексе РФ. Так, Бюджетный кодекс РФ закрепляет три формы финансового контроля – предварительную, текущую и последующую.

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

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

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

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

**2.2. Методы налогового контроля**

Методы налогового контроля присутствуют в налоговом законодательстве в неявной форме, т.е. без законодательно установленного перечня каких-либо приемов в качестве методов налогового контроля. И.И. Кучеров под методами налогового контроля понимает приемы, способы или средства его осуществления. Более подробно определение метода налогового контроля дает О.А. Ногина. В частности она определяет методы налогового контроля как совокупность приемов, применяемых уполномоченными органами для установления объективных данных о полноте и своевременности уплаты налогов и сборов в соответствующий бюджет или внебюджетные фонд, а также об исполнении возложенных на лиц иных налоговых обязанностей. Указанные определения отражают сущность правовой категории метода налогового контроля.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

-увеличение размера имущества организаций имеет документальное подтверждение;

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

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

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

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

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

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

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

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

Основным методом налогового контроля является документальная проверка налогоплательщиков.

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

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

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

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

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

**3. Совершенствование системы налогового контроля**

**3.1. Налоговые проверки**

Налоговые органы проводят налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки.

Налоговая проверка представляет собой совокупность специальных приемов налогового контроля, применяемых уполномоченными органами с целью установления достоверности и законности отражения объектов налогообложения и порядка уплаты налогов и сборов в документах, отчетах, бухгалтерских балансах и других носителях информации. В ходе налоговых проверок осуществляется всестороннее изучение финансово-хозяйственных операций организаций или физических лиц с объектами налогообложения.

Если при проведении налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности на­логоплательщика (плательщика сбора), связанной с иными лицами, налоговым органом могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора) (встречная проверка).

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Эта проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, если законода­тельством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

Если проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. На суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени.

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) может проводиться по одному или нескольким налогам. 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. Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев (в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев).

Запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (плательщика сбора — организации) или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. Повторная выездная налоговая проверка в порядке контроля за деятельностью налогового органа проводится вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления этого органа с соблюдением установленных требований.

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

Срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. В указанные сроки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику (налоговому агенту) требования о представлении необходимых для проверки документов и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов.

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, плательщика сбора — организации, а также вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, может проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки.

При наличии у осуществляющих проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов по акту, составленному этими должностными лицами. В акте о выемке документов должна быть обоснована необходимость выемки и приведен перечень изымаемых документов. Налогоплательщик имеет право при выемке документов делать замечания, которые должны быть по его требованию внесены в акт. Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом делается специальная отметка. Копия акта о выемке документов передается налогоплательщику (налоговому агенту, плательщику сбора).

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки разрабатывается и утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России).

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

В НК РФ для осуществления залогового контроля предусмотрены нормы, регламентирующие: а) участие свидетеля для дачи показаний; б) привлечение специалиста, обладающего специальными знаниями и навыками; в) участие переводчика; г) участие понятых. В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт. Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле.

Издержки, связанные с осуществлением налогового контроля, состоят из сумм, выплачиваемых свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым налоговыми органами, а также судебных издержек. Порядок выплаты и размеры сумм, подлежащих выплате, устанавливаются Правительством РФ и финансируются из федерального бюджета РФ.

Доступ должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) осуществляется при предъявлении этими лицами служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки этого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента.

Должностные лица налоговых органов, проводящие налоговую проверку, могут производить осмотр используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещений налогоплательщика, объектов налогообложения для определения соот­ветствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным налогоплательщиком.

Осмотр производится в присутствии понятых. При проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его представитель, а также специалисты. В необходимых случаях при осмотре производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия. О производстве осмотра составляется протокол.

При воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на указанные территории или в помещения (кроме жилых помещений) руководителем проверяющей группы (бригады) составляется акт, подписываемый им и налогоплательщиком, на основании которого налоговый орган вправе самостоятельно определить суммы налогов, подлежащих уплате, на основании оценки имеющихся у него данных о налогоплательщике или по аналогии. При отказе налогоплательщика подписать указанный акт в нем делается соответствующая запись.

Доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения не допускается.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать необходимые для проверки документы у проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента. Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в пятидневный срок. Документы представляются в виде заверенных должным образом копий.

Отказ от представления запрашиваемых документов или непред­ставление их в установленные сроки признается налоговым правонару­шением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

В случае такого отказа должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов. Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Указанное постановление подлежит утверждению руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа.

Не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время. Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки. Выемка документов и предметов производится в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов. В необходимых случаях для участия в производстве выемки приглашается специалист. До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности.

О производстве выемки, об изъятии документов и предметов составляется протокол. Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности — стоимости предметов.

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

В акте налоговой проверки должны быть указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений. Форма и требования к составлению акта налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России).

Акт налоговой проверки вручается руководителю организации-налогоплательщика либо индивидуальному предпринимателю (их представителям) под расписку или передается иным способом, свиде­тельствующим о дате его получения налогоплательщиком или его представителями. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения акта считается шестой день, начиная с даты его отправки.

Налогоплательщик вправе в случае несогласия с фактами, изло­женными в акте проверки, а также с выводами и предложениями про­веряющих в двухнедельный срок со дня получения акта проверки представить в соответствующий налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражений по акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к Письменному объяснению (возражению) или в согласованный срок передать налоговому органу документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений или мотивы неподписания акта проверки. По истечении указанного срока в течение не более 14 дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком.

Материалы проверки рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. В случае представления налого­плательщиком письменных объяснений или возражений по акту налоговой проверки материалы проверки рассматриваются в присутствии должностных лиц организации-налогоплательщика либо индивидуального предпринимателя или их представителей. О времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган извещает налогоплательщика заблаговременно. Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то материалы проверки, включая представленные налогоплательщиком возражения, объяснения, другие документы и материалы, рассматриваются в его отсутствие.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение:

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

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

→ о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения и применяемые меры ответственности.

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

Копия решения налогового органа и требование вручаются налогоплательщику либо его представителю под расписку или передаются

иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком либо его представителем. Если указанными выше способами решение налогового органа вручить налогоплательщику или его представителям невозможно, оно отправляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней после его отправки.

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов указанных выше требований производства по делу о налоговом правонарушении (вынесения решения по результатам рассмотрения материалов проверки) может быть основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

По выявленным налоговым органом нарушениям, за которые налогоплательщики — физические лица или должностные лица налогоплательщиков-организаций подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, составляет протокол об административном правонарушении. Рассмотрение дел об этих правонарушениях и применение административных санкций в отношении должностных лиц организаций-налогоплательщиков и физических лиц — налогоплательщиков, виновных в их совершении, производятся налоговыми органами в соответствии с административным законодательством РФ и субъектов РФ.

Правила, предусмотренные для производства по делу о налоговом правонарушении, совершенном налогоплательщиком (вынесения решения по результатам рассмотрения материалов проверки), распространяются также на плательщиков сбора и налоговых агентов.

Отметим, что при проведении проверок могут быть обнаружены факты, свидетельствующие о нарушении лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами, законодательства о налогах и сборах (в том числе о совершении налоговых правонарушений). В этом случае должностным лицом налогового органа также составляется акт установленной формы, подписываемый этим должностным лицом и лицом, совершившим нарушение законодательства о налогах и сборах. Дальнейший порядок рассмотрения акта, права и обязанности лица, нарушившего законодательство о налогах и сборах, аналогичен вышеизложенному.

Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике. К налоговой тайне не относятся сведения:

1) разглашенные налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;

2) об идентификационном номере налогоплательщика;

3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;

4) предоставляемые налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам).

Налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, органами внутренних дел, органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом. К разглашению налоговой тайны относится, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа внутренних дел, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей.

Поступившие в налоговые органы, органы внутренних дел, органы государственных внебюджетных фондов или таможенные органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа.

Доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, имеют должностные лица, определяемые соответственно:

- федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России);

- федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области внутренних дел (МВД России);

- федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области таможенного дела (ФТС России).

Утрата документов, содержащих составляющие налоговую тайну сведения, либо разглашение таких сведений влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

При проведении налогового контроля не допускается причинение неправомерного вреда налогоплательщику, плательщику сбора, налоговому агенту или их представителям либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении.

Убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход).

За причинение убытков налогоплательщику, налоговому агенту или их представителям в результате совершения неправомерных действий налоговые органы и их должностные лица несут ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Убытки, причиненные налогоплательщику, налоговому агенту или их представителям правомерными действиями должностных лиц налоговых органов, возмещению не подлежат, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

**3.2. Совершенствование налогового контроля**

Важнейшим фактором повышения эффективности контрольной работы налоговых органов является совершенствование действующих процедур контрольных проверок. Необходимыми признаками любой действенной системы налогового контроля являются:

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

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

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

- увеличения размеров наказания за налоговые правонарушения.

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

Приоритетными для выездных проверок являются следующие категории предприятий:

- организации допустившие значительное изменение финансово-хозяйственных показателей, отрицательно повлиявшие на финансовый результат. Отбор осуществляется на основании анализа уровней и динамики финансовых показателей по данным формы №2 "Отчет о прибылях и убытках". Анализ позволяет изучить динамику изменения показателей за ряд отчетных периодов, а также влияние факторов на отклонение прибыли и ее составляющих от уровня прошлого года;

- налогоплательщики, допустившие убытки от финансово-хозяйственной деятельности на протяжении ряда отчетных периодов. С целью определения существования скрытых источников средств проводится сравнительный анализ финансовых результатов деятельности аналогичных организаций;

- налогоплательщики, у которых выявлены нарушения налогового законодательства по результатам предыдущей проверки, повлекшей начисления финансовых санкций;

- плательщики, пользующиеся налоговыми льготами по бюджетам различных уровней;

- предприятия представляющие нулевой баланс;

- налогоплательщики, уклоняющиеся от представления отчетности;

- налогоплательщики, имеющие более трех расчетных, текущих и других счетов, а также валютные счета;

- осуществляющие внешнеэкономическую деятельность по поступившим сведениям таможенных органов об экспортно-импортных операциях, а также банков по средствам, осуществленным по предоплате и не возвращенным в течение 180 дней в случае непоставки импортных товаров;

- организации, предложенные к проверке структурными подразделениями инспекции при наличии фактов, вызывающих подозрение в отношении достоверности бухгалтерской отчетов и налоговых расчетов, а также предприятия, допускающие нарушения законодательства применения контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением, порядка ведения кассовых операций и условий работы с денежной наличностью;

- предприятия, на которые поступила информация от правоохранительных органов, от Госкомимущества, Роскомзема, Комитета по природным ресурсам, а также от других налоговых инспекций по результатам контрольной работы.

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

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

Процесс автоматизации указанного анализа имеет большую актуальность, прежде всего в отношении малых предприятий, когда ограниченное число работников налогового органа, проводящих камеральную налоговую проверку значительного числа малых предприятий, должны не только качественно провести в установленные сроки данную проверку, но и отобрать для выездной налоговой проверки именно те малые предприятия, проверка которых могла бы принести максимальные доначисления в бюджет при минимальных затратах рабочего времени.

Первоочередной задачей налоговой инспекции является постоянное совершенствование форм и методов налогового контроля. Наиболее перспективным выглядит увеличение количества проверок соблюдения налогового законодательства, проводимых совместно с органами налоговой полиции. Результативность их очень высокая, поэтому дальнейшее продолжение совместной деятельности может привести к увеличению поступлений от таких проверок.

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

Практика показала, что весьма полезным в работе налоговых инспекций является проведение рейдов в вечернее и ночное время, также значительно увеличивается результативность контроля при применении перекрестных проверок, сущность которых состоит в выезде сотрудников отделов одной налоговой инспекции на территорию другой инспекции.

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 невозможным определение 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 налоговой инспекции 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.

В данном случае можно было бы использовать, широко распространенные в развитых странах, так называемые, косвенные методы исчисления налогооблагаемой базы. Наиболее распространенными из них являются следующие:

Метод общего сопоставления имущества:

Методика исчисления налогооблагаемого дохода данным методом подразделяется на две части:

1) учет изменения имущественного положения за отчетный период;

2) 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 не задекларированных 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.

Основной задачей совершенствования форм и методов налогового контроля является повышение его эффективности. Но этого невозможно достичь без улучшения работы с кадрами.

Тут полезным может быть введение системы бальной оценки работы налоговых инспекторов, осуществляющих контрольные проверки. Сущность такой оценки, состоит в том, что в зависимости от категории каждого проверенного предприятия, - исходя из классификации на крупные, средние, малые и мелкие, а также отраслевой принадлежности - налоговому инспектору защитывается 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.

Также отметим, что никакое совершенствование форм не даст положительных результатов, если налоговый инспектор не будет постоянно совершенствовать свои знания в области налогообложения.

**Заключение**

Подводя итог, можно сказать, что налоговый контроль имеет цель обнаружения нарушений и отклонений от принятых норм, правил и стандартов в сфере налогов и сборов, принятие необходимых корректирующих мер, привлечение виновных к ответственности и возмещение причиненного государству ущерба, а также предотвращение или сокращение совершения таких правонарушений в дальнейшем.

Так же для совершенствования системы эффективного проведения налогового контроля необходимо также создание, формирование и функционирование единой государственной информационной интегрированной базы данных о налогоплательщиках должно также обязательно отвечать следующим условиям:

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

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

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

Также необходимо совершенствование форм и методов налогового контроля.

Важнейшим фактором повышения эффективности контрольной работы налоговой инспекции является совершенствование действующих процедур налогового контроля:

-системы отбора налогоплательщиков для проведения проверок;

-использование системы оценки работы налоговых инспекторов;

-форм и методов налоговых проверок.

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

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

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

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

-проведение рейдов в вечернее и ночное время;

-проведение перекрестных проверок;

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

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

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

**Список использованной литературы**

**Нормативные документы**

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации
2. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. № 2118-1. в ред. Федерального закона РФ от 08.07.99г. № 142-ФЗ) // Рос. газ. – 1999. – 15 июля.
3. Закон РФ «О налоговых органах Российской Федерации». Закон Российской Федерации от 10 января 2003г. № 5-34/123 // Налоги №4 2003г.
4. Закон РФ «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах». Инструкция Министерства РФ по налогам и сборам от 10 апреля 2000 г. № 60 // Налоговый вестник. – 2001. - № 3. – с.10.
5. Конституция Российской федерации
6. Налоговый Кодекс Российской Федерации, части 1 и 2 с изменениями и дополнениями на 2006г. // Москва. Издательство "Проспект". 2006г.
7. Регламент проведения выездных налоговых проверок: Приказ Министерства РФ по налогам и сборам от 10 ноября 2000 г. № БГ-14-16/353/дсп.

**Научная литература и монография**

1. Алпатов Ю.Ф. Повышение эффективности контрольной работы –важная задача налоговых органов // Налоговый вестник. -1997. -№1.С. 2-3.
2. Бушмин Е.В. Совершенствование методов налогового контроля с использованием информационных технологий // Налоговый вестник – 1998. - № 8. - С.3-6.
3. Белобжецкий И.А. Налоговый контроль и хозяйственный механизм / И.А. Белобжецкий. – М.: Финансы и статистика, 1989. - с.53.
4. Валов М.А. Выездная налоговая проверка // Налоги и платежи / Арбитражная налоговая практика – 2001 - № 2.
5. Виговский Е.В., Виговская М.Е. «О предпринимательской деятельности и налоговом контроле за расходами физических лиц» //Консультант. – 2000.- №17. – с.47-53.
6. Гусев Т.А. Как эффективнее провести налоговую проверку // Налоги. – 1998. - № 9. – с.13.
7. Голищева Л.Е., Бровко Л.И., Голищев А.В. налоговый контроль – Ставрополь: Ставропольское книжное издательство, 2006. – 156с.
8. Евстигнеев Е.Н. Основы налогообложения и налоговое право. Учебное пособие. -М.: Инфра - М. 2004. – 254с.
9. Комментарий к Налоговому Кодексу РФ, части 1 / под ред. А.В. Брызгалина – М.: Аналитика –Пресс, 2004. - с.364.
10. Красницкая В.А. Организация и методика налоговых проверок. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 356с.
11. Кустова М.В., О.А. Ногина, Н.А. Шевелева Налоговой право России: общая часть. –М.: Юристъ. 2001г
12. Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций / И.И. Кучеров. – М.: "Юринфор", 2002. – 309с
13. Мехова Т.Н. Налоговые проверки – взгляд «изнутри» // Главная книга – 2002 - № 9.
14. Налоги и налогооблажение: Уч./Под ред. Д.Г. Черника. – М: МЦФЭР, 2006
15. Налоги и налогоблажение: Уч./Под ред. М.В. Романовского. – Спб: Питер, 2003
16. Особенности постановки юридических лиц на учет в налоговых органах О. Скрябина // Финансовая газета. Региональный выпуск – 2001 - №1. - С. 25
17. Павлова Л. Налоговый контроль // Налоги. -2000. -№ 6. -С.8;
18. Павлова Л. Налоговый контроль // налоги. -2000. -№ 7. -С. 8;
19. Передереев А.В. Методы налогового контроля: экспертные и специальные исследования // Государство и право. -2002. -№ 9. -С. 75-76;
20. Титова Г. Налоговые проверки как форма налогового контроля // Финансовая газета. -№ 14. -С.10.
21. Черника Д.Г. Налоги −М.: Финансы и статистика, 2001г.;
22. Щербинин А.Т. Совершенствовать налоговый контроль. //Финансы. – 1999. - № 9. – С.13-18.
23. Юткина Т. Налоги и налогообложение. Учебник. Изд.2-е, перераб. и доп. – М.: ИНФРА – М. 2003. – 398с.