#  О совершенствовании налогового администрирования

 ВВЕДЕНИЕ

1. Понятие налогового администрирования
2. Налоговый контроль

# Анализ деятельности районных налоговых инспекций

 4. Анализ результативности камеральных и выездных налоговых проверок

 ЗАКЛЮЧЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ

 В последнее время вопросам налогового администрирования уделяется большое внимание. Следствием кропотливой работы стало принятие Федерального закона от 27.07.06 N 37-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования".

 Целью означенного Федерального закона является совершенствование налогового контроля, упорядочение налоговых проверок и документооборота в налоговой сфере, улучшение условий для самостоятельного и добросовестного исполнения налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов, расширение законодательно закрепленных гарантий соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков.

 В данной работе не будут рассмотрены все вводимые изменения, а будут обозначены те вопросы и проблемы, которые связаны с осуществлением налогового контроля с 2007 г.

 В качестве вводной части автор отмечает, что на сегодняшний день законодательно не определено понятие "налоговое администрирование", что, собственно говоря, напрашивается исходя из названия Федерального закона от 27.07.06 N 37-ФЗ.

1. Понятие налогового администрирования

Исходя из значения понятий "администрирование", "управление" руководство чем-нибудь - можно кратко определить, что налоговое администрирование - это государственное управление в области налогообложения, поскольку только государство может устанавливать порядок исчисления, взимания и уплаты налогов и сборов.

 Исходя из подходов законодателя к определению понятия "налоговый контроль", вводимого в ст. 82 НК РФ, можно предположить, что налоговое администрирование - это деятельность уполномоченных органов власти, связанная с осуществлением функций по взиманию налогов и сборов, проведению мероприятий налогового контроля и привлечению к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

 Несомненно, понятие "налоговое администрирование" намного шире, чем понятие "налоговый контроль" - в первое понятие, по мнению автора, включается несколько элементов:

 планирование (постановка целей, задач);

 руководство - оперативное принятие решений (издание приказов и распоряжений);

 учет (учет налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, а также учет поступлений);

 контроль (контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, включая механизм привлечения к налоговой ответственности и обжалования);

 анализ.

 Содержание поправок, вносимых Федеральным законом от 27.07.06 N 37-ФЗ в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации, демонстрирует, что изменения коснулись практически всех указанных вопросов.

 Федеральный закон от 27.07.06 N 37-ФЗ вступает в силу с 1 января 2007 г. В связи с этим следует обратить внимание на то, что налоговые проверки и иные мероприятия налогового контроля, в том числе связанные с налоговыми проверками, не завершенные до 1 января 2007 г., проводятся в порядке, действовавшем до вступления в силу Федерального закона. При этом оформление результатов указанных налоговых проверок и иных мероприятий налогового контроля осуществляется в порядке, действовавшем до вступления в силу указанного Федерального закона.

 Налоговые санкции за нарушение законодательства о налогах и сборах, по которым решение налогового органа было вынесено до 1 января 2007 г., взимаются в порядке, действовавшем до дня вступления в силу Федерального закона от 27.07.06 N 37-ФЗ.

 Указанным Федеральным законом определены понятия "налоговая отчетность", "уточненная налоговая отчетность" и предусматриваются положения, направленные на упорядочение документооборота, путем конкретизации документов, представляемых налогоплательщиком в налоговый орган по итогам налоговых и отчетных периодов.

 Отметим, что в ст. 80 НК РФ "Налоговая декларация" уточняется понятие "налоговая декларация", а также вводятся понятия "расчет авансового платежа" и "расчет сбора".

 Кроме того, для тех налогоплательщиков, у которых отсутствует финансово-хозяйственная деятельность, будет введена налоговая декларация упрощенной формы, которую должно утвердить Министерство финансов Российской Федерации. Будет ли это единая декларация по всем налогам, или это будут упрощенные формы деклараций по каждому налогу, еще неясно. По мнению автора, было бы целесообразно сдавать декларации по упрощенной форме (например, в объеме титульного листа и листа, где производится расчет налоговой базы) по каждому налогу, имея в виду разные налоговые периоды по различным видам налогов (месяц, квартал, год).

 Также Федеральным законом от 27.07.06 N 37-ФЗ введено новое правило, согласно которому налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых на 1 января текущего календарного года превышает 100 человек, представляют налоговую отчетность в налоговый орган в электронном виде, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации.

 Однако предусмотрен своеобразный "переходный" период: в 2007 г. сдавать отчетность в электронном виде обязаны только те налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых по состоянию на 1 января 2007 г. превысила 250 человек. Соответственно обязанность по представлению деклараций в электронном виде для организаций, среднесписочная численность работников которых превышает 100 человек, появится только с 2008 г.

 Отметим определенную проблему - на сегодняшний день не предусмотрена обязанность налогоплательщиков подтверждать среднесписочную численность работников. Это понятие достаточно часто применяется - например, и в целях составления статистической отчетности, и в целях расчета доли по налогу на прибыль, который подлежит уплате по местонахождению обособленных подразделений, но такие расчеты, как правило, предоставляются организациями по требованиям налоговых органов. Как будет реализовано подтверждение численности налогоплательщиков для определения обязанности по сдаче отчетности в электронном виде, сказать трудно (Налоговым кодексом Российской Федерации эта проблема не решена).

 Другой проблемный вопрос, который остается нерешенным, - представление деклараций в случаях реорганизации (ликвидации) организаций. Нормы Налогового кодекса Российской Федерации не определяют особенности представления деклараций в этих случаях, а главное - сроки их представления.

 По нашему мнению, целесообразно было бы при реорганизации организаций налоговые декларации (расчеты) за последний налоговый период представлять правопреемником не позднее тридцати календарных дней с момента реорганизации в налоговый орган по месту учета налогоплательщика до реорганизации, а при ликвидации организаций - в день завершения ликвидации. Отсутствие подобного рода норм в ст. 55 НК РФ приводит к правовой неопределенности.

 Уточнена редакция ст. 81 НК РФ "Внесение дополнений и изменений в налоговую декларацию". Изменения затронули, главным образом, техническую сторону представления уточненных деклараций. Так, определяется, что уточненная налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту учета, причем по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения.

 Вводится новый пункт о том, что если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности в случае представления уточненной налоговой декларации после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а равно ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

1. Налоговый контроль

 Главные изменения вносятся в статьи Налогового кодекса Российской Федерации, посвященные налоговому контролю.

 Впервые в законодательстве введено определение понятия "налоговый контроль" - им признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации.

 Так, в ст. 87 НК РФ "Налоговые проверки" установлено только два вида проводимых проверок:

 камеральная налоговая проверка;

 выездная налоговая проверка.

 Встречные проверки как самостоятельные виды проверок уходят в прошлое. Однако сказанное не означает, что налоговые органы утрачивают право на истребование документов у контрагентов и иных лиц, которые имеют отношение к проверяемым операциям, - теперь налоговый орган должен будет обязательно мотивировать свой запрос, а сам порядок истребования документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках теперь четко прописан в ст. 93.1 НК РФ. Ответственность за неправомерное несообщение сведений налоговому органу влечет взыскание штрафа в размере 1000 руб., а при повторном нарушении в течение календарного года - 5000 руб.

 Самые значительные изменения внесены в ст. 88 НК РФ "Камеральная налоговая проверка". Так, с 1 января 2007 г. при проведении камеральной проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получать объяснения, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, если иное не предусмотрено настоящей статьей или представление таких документов вместе с налоговой декларацией не предусмотрено Налоговым кодексом Российской Федерации.

 Установлен и срок - пять рабочих дней - для представления необходимых пояснений или внесения исправлений в случае, если проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля.

 Законодательно закрепляется обязанность налоговых органов составлять акты камеральных проверок в тех случаях, если при отсутствии пояснений налогоплательщика либо после рассмотрения представленных пояснений и документов будут установлены факты совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах. Порядок их составления аналогичен предусмотренному порядку по выездным налоговым проверкам согласно ст. 100 НК РФ.

 Тем не менее по тем организациям, которые заявляют в декларациях налоговые льготы или возмещение налога на добавленную стоимость, налоговые органы вправе запросить документы, подтверждающие, соответственно, право налогоплательщиков на соответствующие налоговые льготы или правомерность применения налоговых вычетов по ст. 172 НК РФ.

 Исключение сделано и для налогов, исчисление и уплата которых связана с использованием природных ресурсов - налоговые органы вправе также требовать иные документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов.

 Отметим, что не содержится запрета на использование документов, полученных в ходе мероприятий налогового контроля по одним налогам (например, по НДС), при проведении камеральных налоговых проверок по другим налогам (например, по налогу на прибыль организаций). В этом случае налоговые органы могут ориентироваться, в частности, на положения п. 1 ст. 88 НК РФ, который предоставляет право проведения камеральной проверки на основании не только деклараций, но также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

 Впервые законодательно введена обязанность налоговых органов при установлении фактов совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах составлять акт проверки в порядке, предусмотренном ст. 100 НК РФ.

 По выездным налоговым проверкам также вносятся значительные изменения в ст. 89 НК РФ.

 В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, законодательно закрепляется возможность проведения выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа.

 Закрепляются также и реквизиты, которые должны быть в решении налогового органа о проведении выездной налоговой проверки. Отметим, что форма решения, используемая в настоящее время, их содержит.

 Установлено, что налоговые органы не вправе проводить две выездные налоговые проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период.

 Налоговые органы также не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия руководителем Федеральной налоговой службы решения о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.

 При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитываются проведенные самостоятельные выездные налоговые проверки его филиалов и представительств.

 Как и прежде, выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Однако указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев. При этом основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются Федеральной налоговой службой.

 Из текста ст. 89 НК РФ исключено положение об определении срока проведения такой проверки исходя из времени фактического нахождения проверяющего на территории проверяемого налогоплательщика.

 Законодательно закреплено, что самостоятельные выездные налоговые проверки филиалов и представительств могут проводиться налоговыми органами только по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и (или) местных налогов. Соответственно по федеральным налогам (таким, например, как налог на прибыль или налог на добавленную стоимость) проверки будут проводиться в целом по налогоплательщику - юридическому лицу. Отметим, что такая практика существовала и до 1 января 2007 г.

 Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

 Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки в следующих целях:

 истребование документов в соответствии с п. 1 ст. 93.1 НК РФ;

 получение информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров;

 проведение экспертиз;

 перевод на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

 Приостановление проведения выездной налоговой проверки для истребования документов у контрагента или иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика, допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы.

 Общий срок приостановления выездной налоговой проверки не может превышать шести месяцев. В случае если проверка была приостановлена по основанию, указанному в пп. 2 п. 1 ст. 93.1 НК РФ, и в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию от иностранных государственных органов в рамках международных договоров, то срок приостановления проверки может быть увеличен дополнительно на три месяца.

 На период приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, ему возвращаются все подлинники, которые были истребованы при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с проверкой.

 Изменяются основания для проведения повторной выездной налоговой проверки. Помимо проведения повторной проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, вышестоящим налоговым органом, появляется новое основание - случаи, когда налогоплательщик представляет уточненную налоговую декларацию "к уменьшению" за уже проверенный ранее период. В рамках этой повторной выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

 Здесь следует обратить внимание на следующее: каковы налоговые санкции в том случае, если при проведении повторной выездной налоговой проверки будет выявлен факт налогового правонарушения, который не был выявлен при проведении первоначальной выездной налоговой проверки? В таком случае к налогоплательщику не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа.

 Нормы п. 10 ст. 89 НК РФ в редакции Федерального закона от 27.07.06 N 37-ФЗ применяются к правоотношениям, возникающим в связи с проведением повторной выездной налоговой проверки в случае, если решение о проведении первоначальной выездной налоговой проверки принимается после 1 января 2007 г. Данная позиция подтверждена письмом Минфина РФ от 07.11.06 N 3-02-07/1-308.

 Исследование должностными лицами налоговых органов подлинников документов допускается только на территории налогоплательщика, за исключением случаев, предусмотренных ст. 94 НК РФ.

 Установлено, что в последний день выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю. Отметим, что раньше обязанности налогового инспектора вручать налогоплательщику подобную справку не было.

 В ст. 93 НК РФ "Истребование документов при проведении налоговой проверки" увеличивается с пяти календарных до десяти рабочих дней срок представления истребованных налоговыми органами пояснений и документов с возможностью увеличения этого срока руководителем налогового органа с учетом объема истребуемых документов. Кроме того, предлагается установить запрет на истребование нотариального удостоверения копий документов, представляемых в налоговые органы, за исключением случаев, когда законодательством Российской Федерации предусмотрено обязательное нотариальное удостоверение копий документов. Установлен запрет на повторное истребование у налогоплательщиков при проведении камеральных налоговых проверок документов, за исключением документов, которые не были сохранены в налоговом органе вследствие стихийного бедствия или других обстоятельств непреодолимой силы.

 В процедуре оформления материалов проверок (ст. 100 НК РФ) порядок оформления результатов налоговых проверок, рассмотрения возражений по актам налоговых проверок и принятия решений по результату рассмотрения материалов налоговых проверок унифицирован. Сроки для представления налогоплательщиками возражений на акты налоговых проверок увеличены до пятнадцати рабочих дней и установлено, что рассмотрение возражений налогоплательщика по акту налоговой проверки должно осуществляться в присутствии налогоплательщика и (или) его уполномоченных представителей, которые должны иметь возможность аргументировать свою позицию и давать необходимые пояснения.

 Вышестоящему налоговому органу по результату налоговой проверки предоставляется право принимать решения об отмене решений налоговых органов, принятых на основании актов налоговых проверок.

# Анализ деятельности районных налоговых инспекций

 Налоги выполняют четыре основные функции: фискальную, или бюджетную, распределительную, контрольную и регулирующую. Первой и наиболее последовательно реализуемой стала фискальная функция, обеспечивающая государство финансовыми ресурсами, необходимыми для осуществления его основных задач в военной, социальной, природоохранной, экономической областях. Решение этих задач прямо зависит от объемов поступлений налогов, росту которых в немалой степени может способствовать анализ состояния контрольной работы, проводимый финансовыми органами всех уровней на основании показателей статистической отчетности. Вместе с тем изучение практики организации аналитической работы в районных налоговых инспекциях, являющихся основным звеном сбора необходимой информации, отсутствует систематизированная методика анализа их деятельности, что предопределило актуальность исследования, результаты апробации которого представлены в данной статье.

 Основными направлениями анализа деятельности районных налоговых инспекций, по мнению автора, могут являться:

 - изучение динамики и структуры бюджетных назначений и начислений, а также степени их выполнения в разрезе бюджетов различных уровней и видов налогов;

 - изучение динамики, состава и структуры налогоплательщиков, состоящих на налоговом учете;

 - изучение динамики, состава и структуры проведенных проверок;

 - изучение эффективности камеральных и выездных налоговых проверок;

 - разработка предложений по составлению проектов бюджетов, улучшению практики организации контрольной работы и корректировке налогового законодательства, регулирующего налоговые взаимоотношения хозяйствующих субъектов с государством.

 В качестве информационной базы анализа могут служить формы статистической отчетности 1-НМ "Отчет о поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации" и 2-НК "Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов". Для анализа состояния контрольной работы могут быть также использованы сведения о численности работников налогового органа, данные внутренней отчетности.

 В качестве основных приемов при изучении деятельности районных налоговых инспекций в разрезе указанных выше направлений рекомендуется использовать такие стандартные методы чтения и обработки отчетности, как горизонтальный, вертикальный и трендовый.

 Апробируем методику предлагаемого анализа на материалах одной из районных налоговых инспекций г. Красноярска.

 Прежде всего следует уточнить различия в понятиях "бюджетные назначения" и "бюджетные начисления". В первом случае речь идет о контрольных цифрах, которые инспекция получает от вышестоящего органа на основании указании Минфина России. Бюджетные начисления формируются по данным деклараций налогоплательщиков, решениям налоговых органов о доначислениях, рассчитанных по актам проверок, причем не только за отчетный, но и за предыдущие годы. Указанные различия диктуют необходимость изучения выполнения обоих показателей.

Общая сумма бюджетных назначений увеличилась за рассматриваемый период на 31,6%, в том числе в федеральный бюджет - на 31,2%, в бюджет Красноярского края - на 32,0%. При этом структура назначений практически не изменилась: соотношение между федеральным бюджетом и бюджетом края составляет 0,4 и 0,6. Величина налоговых поступлений в бюджет выросла за 2 года в целом на 13,2%. Однако при росте поступлений налогов в федеральный бюджет на 42,1% на краевом уровне имело место снижение в размере 2,5%. Степень выполнения бюджетных назначений за анализируемый период снизилась на 14%, прежде всего за счет бюджета Красноярского края. Разные по направленности изменения бюджетных поступлений привели к снижению удельного веса поступлений в бюджет субъекта РФ на 9% при соответствующем росте аналогичного показателя по федеральному бюджету.

Данные так же позволяют сделать вывод о снижении бюджетных начислений в динамике в целом на 34,5%, в том числе по федеральному бюджету - на 45,5%, по региональному - на 27,9%. Между тем реальные поступления в доходную часть бюджета выросли в целом в 2005 г. по сравнению с 2004 г. на 13,5%, или на 495 224 тыс. руб., при этом поступления в федеральный бюджет увеличились на 42,3%, а поступления в консолидированный бюджет Красноярского края уменьшились на 0,6%. В связи с недостаточно напряженным планированием степень выполнения бюджетных начислений составила в целом 173,4%, а по федеральному бюджету - 261,0%. При этом отмечаются значительные различия в структуре бюджетных начислений и поступлений, которые усугубляются в динамике.

 По всем основным налогам в 2005 г. запланированы бюджетные начисления значительно ниже уровня 2004 г. Так, по налогу на прибыль - на 38%, по налогу на добавленную стоимость - на 62%, по акцизам - на 25%, по имущественным налогам - на 18,8%, по платежам за пользование природными ресурсами - на 27,6%. Это связано прежде всего с тем, что увеличилось число налогоплательщиков, перешедших на упрощенную систему налогообложения, о чем свидетельствует увеличение бюджетных начислений по налогам со специальным налоговым режимом на 39%.

 По всем основным налогам было достигнуто перевыполнение плановых заданий. Так, по налогу на прибыль организаций - на 37,2 %, по налогу на добавленную стоимость - в 5,1 раз, по налогам со специальным налоговым режимом - в 3,6 раза. Однако по некоторым налогам и сборам произошел недобор платежей. Так, плановые задания по акцизам выполнены на 99,7%, по платежам за пользование природными ресурсами - на 94,36%, по государственной пошлине - на 87,25%. В динамике степень выполнения плановых заданий в целом по всем налогам и сборам возросла на 73,4%.

 Следует отметить, что в состав поступлений в рамках бюджетных начислений включаются все платежи, произведенные в текущем году, вне зависимости от того, за какой период произведена оплата. Кроме того, поступления включают не только суммы причитающихся налогов, но и различного рода штрафные санкции.

 Исходя из сказанного, можно сделать вывод, что отчет 1-НМ не отражает реальной картины по поступлению налогов, начисленных за рассматриваемый период. В отчете отражаются все начисления и поступления, произведенные в определенном временном отрезке. Можно только предполагать, как изменилась бы ситуация, если сформировать отчетность собственно по годам и поступлениям собственно налогов.

 Еще одним недостатком данного отчета является то, что ежегодно в отчеты разработчиками вносятся изменения в части группировки налогов и сборов. Так, в отчетности 2004 г. налог на игорный бизнес был включен в группу "Налоги на прибыль", а в отчетности 2005 г. - в группу "Налоги на имущество". Транспортный налог в 2004 г. включен в группу "Прочие налоги, пошлины и сборы", в 2005 г. - в группу "Налоги на имущество". Земельный налог в отчетности 2004 г. включен в группу "Платежи за пользование природными ресурсами", а в 2005 г. - в группу "Налоги на имущество". Данная ситуация не только затрудняет анализ, но и приводит к несопоставимости обобщающих показателей по группам налогов.

# 4. Анализ результативности камеральных и выездных налоговых проверок

 Для оценки интенсивности проведенных налоговой инспекцией контрольных мероприятий представляется целесообразным использовать следующие показатели:

 - среднее число всех проведенных проверок в расчете на одного инспектора и в разрезе их видов (камеральные, выездные);

 - средняя сумма доначисленных платежей в расчете на одного инспектора с подразделением по видам налогов;

 - средняя сумма поступивших платежей из числа доначисленных в расчете на одного инспектора с подразделением по видам налогов.

Общее число налоговых проверок, выявивших нарушения, возросло за рассматриваемый период на 26,7% за счет значительного увеличения результативности именно камеральных проверок при снижении соответствующего показателя по выездным. Это произошло несмотря на перераспределение штатного расписания между отделами в сторону увеличения численности инспекторов отдела выездных проверок. Суммы доначисленных платежей по результатам камеральных проверок возросли в 3,9 раза, а по выездным - в 2,9 раза.

 Число проверок в расчете на одного инспектора в целом незначительно снизилось, при этом нагрузка на одного работника камеральных проверок возросла на 2,5%, а в отделе выездных проверок снизилась на 22,5%.

 Средняя величина доначисленных платежей в расчете на одного инспектора повысилась в целом в 3,2 раза, причем наибольшее увеличение данного показателя в динамике также наблюдалось по работникам отдела камеральных проверок, тогда как значение рассматриваемого показателя по работникам данного отдела было в 2 раза ниже, чем в отделе выездных проверок.

 Ввиду отсутствия в 2004 г. статистической отчетности о поступлении доначисленных платежей по камеральным и выездным налоговым проверкам не представляется возможным проанализировать данный показатель в динамике. Однако его величина в 2005 г. составляет 57,0 и 31,9% от средней величины доначисленных сумм по камеральным и выездным проверкам соответственно, что свидетельствует о недостаточной реальной отдаче контрольных мероприятий, проводимых работниками налоговых инспекций. Эффективность работы инспекций могла бы быть выше, если во главу угла при расчете с налогоплательщиками ставить работу по разъяснению отдельных положений налогового законодательства и профилактике наиболее часто встречающихся ошибок при его трактовании. Между тем в связи с приказом Федеральной налоговой службы России от 09.09.2005 N САЭ-3-01/444 "Об утверждении регламента организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами" в районных инспекциях создан отдел по приему всех видов отчетов и документов, относящихся к компетенции налоговых органов. Большой объем работы, незнание нюансов налогового законодательства по многочисленным налогам и сборам, отсутствие времени на разъяснительную работу с плательщиками и должной заинтересованности приводит к большому числу ошибок в документах, передаваемых работникам камеральных проверок, чего в принципе можно было бы избежать при непосредственном общении инспектора и закрепленных за ним налогоплательщиков, снизив тем самым объем непродуктивной работы.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Несмотря на все более расширяющийся круг задач, которые государство ставит перед налоговыми органами, основной из них остается контроль за правильностью исчисления и уплаты налогов, который проводится в процессе выполнения налоговыми органами четко прописанных НК РФ мероприятий налогового контроля (ст. 82 НК РФ). Основными формами налогового контроля являются налоговые проверки. Их значимость объясняется прежде всего тем, что иные формы контроля чаще всего напрямую связаны с мероприятиями, проводимыми при выездных и камеральных налоговых проверках. Получение объяснений налогоплательщиков и налоговых агентов, проверка данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода, проводятся либо в процессе непосредственного осуществления налоговых проверок, либо являются логическим продолжением последних, инициируются их результатами. Именно этим и объясняется место, которое занимают налоговые проверки среди форм налогового контроля.

 Большое значение имеют выездные налоговые проверки для выявления случаев нарушения налогового законодательства. Это, наверное, никому не надо доказывать. Однако в последнее время налоговые органы особое внимание уделяют именно повышению эффективности камеральных налоговых проверок. Почему? Выездные налоговые проверки очень трудоемки, занимают много времени, в связи с этим данной формой налогового контроля могут быть охвачены всего лишь 20-25% налогоплательщиков. Остальные, не являющиеся предметом столь пристального внимания налоговых органов, при отсутствии такой формы, как камеральная проверка, практически были бы не охвачены налоговым контролем. Этого не происходит благодаря камеральным проверкам, которым подвергаются практически все налогоплательщики, сдающие налоговую отчетность. Народная мудрость гласит: "на то и щука, чтобы карась не дремал". Именно в ходе проведения камеральных проверок налогоплательщик чувствует постоянный контроль над собой со стороны налоговых органов: говоря образно, каждой своей клеточкой ощущает близость недремлющего ока налогового инспектора.

 Более того, как уже было отмечено, камеральные проверки - прекрасный способ выбрать тех налогоплательщиков, деятельность которых требует более детального анализа в процессе выездных проверок. При камеральных проверках налоговые органы проводят большую работу, которая является непосредственной подготовкой к посещению налоговым инспектором налогоплательщика при выездной проверке. Предусмотренные в ст. 88 НК РФ правомочия налоговых органов в ходе камеральных проверок (возможность требовать от налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и дополнительные документы и т.д.) позволяют им в рамках данной формы налогового контроля выявить проблемы в деятельности налогоплательщика, более глубокий анализ которых может привести к столь желаемому для любого налогового инспектора результату, а именно доначислению в бюджет налогов и взысканию штрафных санкций.

 В связи с вышесказанным становится очевидным, что именно камеральные налоговые проверки являются тем звеном, усилив которое, налоговые органы смогут резко поднять эффективность своей работы.

 Мы, наверное, не ошибемся, если скажем, что осуществляемая сегодня модернизация налоговых органов - это, по сути, модернизация порядка осуществления камеральных налоговых проверок. Сдача отчетности в электронном виде, о необходимости которой так много говорят и пишут работники налоговых органов, направлена, в основном, на выполнение двуединой задачи. Во-первых, на экономию рабочего времени работников налоговых органов, занятых вводом информации с бумажных носителей в свои информационные сети. Во-вторых, на повышение эффективности именно камеральных налоговых проверок. Сдача отчетности в электронном виде в едином формате позволит налоговым органам, создав соответствующие программные средства контроля, оперативно и, главное, практически безошибочно обнаруживать ошибки, допущенные налогоплательщиками при заполнении форм налоговой отчетности.

 Анализ арбитражной практики показывает, что подавляющее большинство дел о налоговых правонарушениях возбуждается по результатам камеральных проверок. Проводимая сегодня Минфином и ФНС работа, несомненно, еще больше увеличит долю выявленных налоговых правонарушений в процессе проведения именно камеральных проверок. В связи с этим сегодня особенно актуально знание налогоплательщиками своих прав и обязанностей, а также прав и обязанностей налоговых органов при проведении камеральной налоговой проверки.