**Содержание:**

# 

# Введение……………....…………………………………………………….3

1. Налоговое администрирование за рубежом…..…………..7

2. Организация работы налоговых служб в сша…………………11

2.1. Создание службы внутренних доходов в США

и её функционирование…………….…………………………….11

2.2. Организация налоговых служб штатов………………………….18

2.3. Междуштатная налоговая комиссия…………………………….22

3. Создание и функционирование контролирующих

налоговых органов Германии……………………………………24

3.1. Налоговые службы и ведомства Германии………………………24

3.2. Правила организации налоговых проверок……………………...29

3.3. Проведение документарных налоговых проверок………………32

# Заключение..………....…………………………………………………...36

# Список использованной литературы…………………………………39

***Введение***

Налоговые системы в ведущих странах Запада сейчас дос­тигли, возможно, пика своего развития. В прошлом налоги бы­вали и более высокими, и более многочисленными, но никогда в истории они не составляли столь мощную и всеобъемлющую структуру.

В отличие от тех времен, когда налоги определялись по числу дымовых труб в доме или по головам скота, сейчас в правилах исчисления и уплаты налогов нельзя разобраться без специальной подготовки.

Налоговые органы практически всех стран вооружились мощными компьютерами и содержат специальные службы на­логовых расследований, сторону налогоплательщиков представ­ляют высококвалифицированные юристы и бухгалтеры, разра­батывающие особые схемы и целые программы минимизации налогов и обхода налоговых законов.

На той и другой стороне трудятся сотни тысяч специалистов и экспертов, которые занимаются только налогами. Налоги стали одним из основных предметов между­народных споров, нередко главной мотивацией для принятия важ­нейших решений в финансовой политике компаний и даже смыслом и основой существования некоторых государств.

Все это, конечно, выходит далеко за пределы здравого смысла. У мирового сообщества сегодня и так достаточно про­блем в сфере экономики, финансов, экологии, которые требу­ют особого внимания, чтобы не растрачивать ресурсы столь малопроизводительным образом.

В общем, сейчас обе про­тивостоящие стороны — налоговые органы и налогоплательщики — одинаково сходятся на том, что современные налоговые системы нуждаются в резком и радикальном упрощении, а налоговые ставки — в уменьшении и упорядочении [5].

В данной работе мы попытались обобщить наиболее ин­тересные и актуальные аспекты организации работы налоговых органов, их структура и функционирование, на примере двух экономически высокоразвитых стран — США и Германии, использование которых в отечественной практике могло бы повысить эффективность рабо­ты налоговых органов.

Из практического опыта, накопленного этими странами, следует, что необ­ходимыми признаками любой высокоразви­той системы контроля за соблюдением нало­гового законодательства являются:

* создание структуры налогового ведомства с ориентацией на определенные категории налогоплательщиков, а также четкая и ясная ответственность по вертикали внутри ведомства;
* проводить эффективную работу с населением (public relations), связанную с ознакомлением с налоговым законодательством, а также оказывать помощь по заполнению деклараций и другим вопросам, касающимся налогообложения;
* наличие эффективной системы отбо­ра налогоплательщиков для проведения кон­трольных проверок, дающей возможность выбрать наиболее оптимальное направление использования ограниченных кадровых и ма­териальных ресурсов налоговых органов, до­биться максимальной результативности на­логовых проверок при минимальных затратах усилий и средств, затрачиваемых на их про­ведение, за счет отбора для проверок таких налогоплательщиков, вероятность обнаруже­ния налоговых нарушений у которых пред­ставляется наибольшей;
* применение эффективных форм, при­емов и методов налоговых проверок, осно­ванных, как на разработанной налоговым ве­домством единой комплексной стандартной процедуре организации контрольных прове­рок, 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 распределять нагрузку при планировании их ра­боты.

Значительный интерес в этой связи, как уже говорилось ранее, представляет знакомство со структурой и деятельностью налоговых ведомств США и Германии.

Налоговый контроль — одна из конституционных функций государства. Он обеспечивает поддержание баланса между правами и обязанностями налогопла­тельщиков.

Мною была выбрана именно эта тема для написания курсовой работы, т.к. актуальной проблемой социально-экономического развития общества на современном этапе является обеспечение эффективного налогового контроля. А одним из наиболее действенных средств в сфере контроля за пополнением бюджета выступают контролирующие налоговые органы.

Целью данной работы является изучение деятельности налоговых органов. Задачи, которые способствуют достижению этой цели, заключаются в рассмотрении структуры, функций, принципов и механизмов работы налоговых органов Соединенных Штатов Америки и Германии, способов их взаимодействия между собой и с налогоплательщиками. Предмет исследования в данной работе можно выделить как изучение механизмов функционирования с целью регулирования налоговых взаимоотношений между участниками общества.

Происходящие всё новые преобразования в области политики и экономики, изменение правовых и бюджетных отношений между уровнями и ветвями власти, процесс интегрирования российской экономики в мировую, требуют проведения адекватной налоговой политики, построения эффективной, справедливой, стабильной налоговой системы, а также четкости формулирования правового положения налоговых органов.

Данный вопрос актуален и в настоящий момент, т. к. происходящие преобразования вносят изменения во всю систему налогообложения, что приводит неотъемлемо к изменениям, как в правовом статусе, так и в регулировании деятельности самих налоговых органов.

***1. Налоговое администрирование за рубежом.***

Большинство экономистов рассматривают налоговое администрирование как один из элементов управления налогообложением. По нашему мнению, налоговое администрирование является относительно самостоятельным процессом, имеющим присущие только ему особенности. Как всякая сложная система, налоговая система представляет собой специфический объект уп­равления.

В общем плане задача налогового управления сводится к переводу сис­темы из одного состояния в другое, наиболее адекватное изменяющимся условиям развития экономики, приоритетам экономической и социальной политики госу­дарства. По сути дела, налоговое управление включает в себя и разработку налого­вого законодательства, установление объектов и субъектов налоговых правоотно­шений, что можно понимать как реализацию самого налогового процесса. Как и всякое управление, оно предполагает прогнозирование состояния налоговой системы в целом (анализ тенденций и предложение мер по изменению налогового законода­тельства, его методологическое обеспечение в форме других подзаконных актов), планирование развития налоговой системы во взаимосвязи с развитием бюджет­ной системы и экономики в целом, регулирование налогового процесса, анализ и контроль.

Исходя из этого, под **налоговым администрированием** понимается относи­тельно более частная подсистема управления налоговой системой в целом, кото­рым занимаются преимущественно налоговые органы и Министерство финансов (*разработка мероприятий, реализующих фискальную и регулирующие функ­ции налогов*) [4].

Налоговые органы решают вопросы не только налогообложения, но и ведут акты гражданского состояния, перепись населения и содействуют обеспечению общих выборов. Наряду с этим они оказывают помощь налогоплательщикам, которые хотят честно и правильно платить налоги, зная о достаточно сложной национальной налоговой системе и частых изменениях в налогообложении.

Одной из важнейших задач, стоящих перед налоговыми органами, является контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Вопросами взимания и контроля за правильностью уплаты налогов занимается специальный аппарат — налоговая служба, которая существенно различается по организационной структу­ре и административной ответственности. Однако в большинст­ве стран налоговая администрация или налоговое ведомство является, как правило, составной частью министерства финан­сов. Вместе с тем это не исключает некоторую их автономность в осуществлении своих функций. В США и Великобритании к этому аппарату относится Служба внутренних доходов (*СВД*), во Франции — Главное налоговое управление (*ГНУ*), в Герма­нии — Федеральное налоговое управление и налоговые управ­ления земель и т. д.

Налоговые инспектора появились в качестве сборщиков на­логов еще в XVIII веке. По мере раскручивания государственной машины этот вид бюрократического аппарата также расширял­ся. Налоговые ведомства имеют огромный штат работников, на­пример, в США 120 тыс. человек, в Великобритании — около 100 тыс., во Франции — 82,4 тыс., что составляет примерно 45% занятых в системе Министерства экономики, финансов и бюд­жета. Сейчас лидерство, видимо, принадлежит России — 180 тыс. человек (включая налоговую полицию).

Работа в налоговых органах считается не только высокооплачиваемой, но и престижной. Как правило, прием на работу ведется на основе конкурсного отбора. Широко развита сеть специальных курсов и высших учебных заведений. Для специалистов, уже работающих в налоговых службах, во многих странах уже действуют курсы повышения квалификации и переподготовки кадров.

В зарубежных странах, в частности в США, косвенные методы в практике контрольной работы федерального налогового ведомства уже давно применяются, и, прежде всего, в отраслях хозяйства, связанных с оборотом крупных сумм наличных денег, где учет и контроль значительно затруднены. Если налогоплательщик оказывается не в состоянии предоставить налоговому органу отчетные данные требуемой полноты и состава, налоговый орган обязан реконструировать доходы налогоплательщика косвенным методом. В этой ситуации, в случае если налогоплательщик примет решение оспорить в судебном порядке результаты расчетов налогового ведомства, американский суд исходит из правомерности применения налоговым ведомством косвенных методов расчета налогооблагаемой базы [19].

Для повышения собираемости налогов необходимо совершенствовать работу судебной системы, бороться с коррупцией в налоговых органах, повышать их техническую оснащенность и квалификацию работников, охранять от посягательств криминализированного бизнеса. Предлагаются такие меры: стимулирование полной и своевременной уплаты налогов предприятиями и гражданами, создание условий, при которых уклонение от уплаты налогов становится экономически невыгодным: издержки нарушения финансовой дисциплины превышают возможную прибыль от таких действий. Этим обусловлено введение дополнительных штрафов за просрочку уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет в размере ставки рефинансирования. Немало сторонников и у более жесткого порядка – начислять проценты на сумму задолженности за период от установленного срока до даты ее погашения по повышенной ставке; предотвращение искажения смысла отдельных операций, которые налогоплательщики проводят для занижения налогооблагаемой базы или необоснованного получения льгот.

Подводя черту вышесказанному, можно говорить о том, что одновременно следует увеличить количество и улучшить качество налоговых проверок документов и проверок с выездом на место; пресечение хозяйственной деятельности, которая не отражается в бухгалтерском учете и скрывается от налоговой администрации (хотя формально разрешена законом); для сокращения неучтенного наличного оборота пресечение деятельности короткоживущих фирм, специализирующихся на обналичивании денег; присвоение предприятиям и гражданам индивидуальных номеров налогоплательщиков; регистрация реального местонахождения плательщиков; принудительная ликвидация предприятий, не представляющих налоговую отчетность; обязательная регистрация всех банковских счетов предприятий; регламентация деятельности банков для борьбы с фиктивными банковскими депозитами, передачей векселей юридических лиц гражданам; строгий контроль за зарубежными банковскими счетами юридических и физических лиц, в том числе за оффшорными счетами. Для этого нужно ввести обязательную регистрацию зарубежных счетов (а не только получение разрешения на их открытие) и жесткие санкции за уклонение от регистрации; обращение взыскания задолженности на имущество злостных неплательщиков, введение личной материальной ответственности собственников предприятий и управляющих за неуплату налогов в бюджет [13].

***2. Организация работы налоговых служб в США.***

***2.1. Создание службы внутренних доходов США и её функционирование.***

Создание Службы внутренних доходов (*Internal Revenue Service - IRS*) *США* относится к 1862 году, когда конгресс учредил Ведомство комиссара по внутренним доходам с целью сбора средств для финансирования гражданской войны 1861 года. В 1952 году указанная организация была переименована в Службу внутренних доходов (СВД).

*В США налоговая система имеет 3 уровня:*

1. *На верхнем уровне* СВД, осуществляет контроль за соблюдением налогового законодательства и сбором федеральных налогов — подоходного налога, налога на недвижимость, налога на дарения, а также некоторых акцизов;
2. *На среднем уровне* действуют налоговые службы штатов, собирающие налоги и сборы, вводимые зако­нодательными собраниями штатов. Эти налоги посту­пают в бюджеты штатов;
3. *На нижнем уровне* — местные налоговые органы, которые взимают налоги, вводимые местными орга­нами власти. Ставки налогов устанавливают налого­вый инспектор, председатель совета школ и руководи­тель муниципалитета.

Служба внутренних доходов США включает цен­тральный аппарат, 7 региональных и 58 окружных налоговых управлений. Региональные и районные отделения СВД осуществляют контроль за своевременным поступлением налогов, правильностью заполнения налоговых деклараций, взиманием задолженности по налогам, возвратом налогоплательщику пе­реплаченных сумм, удержанием штрафа с налогоплательщиков. Служба отвечает за соблюдение налогового законодательства плательщиками, выпускает материалы и руководства по приме­нению федерального налогового законодательства, контролиру­ет правильность применения налогового кодекса, включая сбор налогов и проведение проверок, и защиту интересов США в на­логовых спорах.

Деятельность СВД направлена на обеспечение получения государственной казной налоговых поступлений в надлежащем объеме при минимальных издержках.

*Основными задачами налоговой службы США являются:*

* увеличение поступлений от добровольной уплаты налогов;
* облегчение процедуры уплаты налогов для налогоплательщиков;
* повышение качества и эффективности работы службы и более полное удовлетворение запросов клиентов.

Структура налогового управления строится не по видам, налогов, а по функциональным признакам, и состоит из следую­щих основных подразделений:

*Служба отработки налоговых деклараций* – компьютерная обра­ботка информации, содержащейся в декларациях. Сомнительные декларации подвергаются проверке, они обычно составляют 1% от общего количества по­ступивших деклараций.

*Служба проверки налоговых деклараций* занимается проверкой налоговых деклараций, поступивших из Службы обработки налоговыхдеклараций. Кроме того, каждый год проводятся проверки налоговых деклараций людей, занимающихся определенным видом деятельности, которую СВД решила проверить в этом году.

*Служба взимания налогов* обеспечивает взыскание неуплаченных или недоплаченных налогов. Она рассматривает налоговые декларации, поступившие из Службы проверки, и если возникают сомнения в лояльности налогоплательщика, то может отправить налоговую декларацию вСлужбу криминальных расследований.

*Служба криминальных расследований* призвана обеспечивать исполнение налогового законодательства. Ведет расследование выявленных нарушений и выясняет, была допущена только ошиб­ка при заполнении декларации или есть криминал.

*Отдел обслуживания налогоплательщиков* помогает налогоплательщикам ориен­тироваться в налоговом законодательстве, издаёт справочные материалы, выпускает свыше 100 бесплатных инфор­мационных изданий по финансовой тематике, организует специальные об­разовательные программы для фермеров и владель­цев малых предприятий. Вместе с добровольцами слу­жащие отдела оказывают бесплатную помощь в за­полнении налоговых деклараций людям с низкими доходами и престарелым (*кстати, любой налогоплательщик может по "горячей ли­нии" бесплатно по телефону получить консультацию по интересующему его вопросу*).

*Служба пенсионных программ и некоммерче­ских организаций* занимается орга­низациями, освобожденными от налогов, а также раз­личными программами, например социальное стра­хование, частные пенсионные фонды, благотвори­тельные и религиозные организации, и т.п. Этим организациям, чтобы получить освобождение от на­логов, необходимо направить в СВД заявление, кото­рое будет рассмотрено.

*Международный отдел* занимается налогообло­жением многонациональных корпораций, иностран­ных компаний в США, американских компаний за границей, вопросами двойного налогообложения.

*Отдел кадров* — в его компетенцию входит найм на работу, подготовка и переподготовка служащих СВД и другие вопросы.

*Действуют 10 компьютерных центров*, в которых аккумулируется вся информация о налогоплатель­щиках.

В центре действует *7 главных картотек* (*по отдель­ным налогам и сборам*), информация из которых по запросам налоговых органов может быть за считан­ные секунды передана в любую точку США. Доступ к налоговой информации имеют 50 тыс. человек, но только к отдельным её блокам, что позволяет сохра­нять конфиденциальность хранящейся информации (информация хранится 75 лет).

Работают *отделы, выполняющие специальные и вспомогательные функции.* Бюджет СВД на 1999 год составляет более 8 млрд. долларов при 1,7 трлн. долларов собираемых нало­гов.

В ходе устроенной Министерством финансов США проверки налоговых инспекций страны выяснилось, что почти в половине случаев их работники предоставляют налогоплательщикам неверную информацию, сообщает газета «***Washington Post***». Проверяющие министерства финансов под видом простых граждан посетили 47 центров помощи налогоплательщикам, чьи работники на 49 процентов вопросов дали неверные ответы. Также, проверяющие воспользовались «горячей» телефонной линией налоговой инспекции, сумев дозвониться лишь в двух третях случаев.   
Задавая по телефону вопросы, которые входят в список «наиболее часто задаваемых», они смогли получить правильные ответы лишь на 47 % из них.   
Проблема низкого профессионального уровня предоставления помощи налогоплательщикам преследует налоговую инспекцию США на протяжение многих лет [23].

При взимании налогов применяются три основных метода: самообложение – уплата согласно заполняемой налогоплатель­щиком декларации; изъятие налога "у источника"; оценочные налоговые платежи.

Взимание налога по типу изъятия "у источника" использу­ется корпорациями по определенным выплатам в адрес ино­странных получателей доходов. Наибольшее распространение этот способ получил при взимании налогов с рабочих и служа­щих. Такое взимание налогов с учетом скидок и льгот возложе­но на работодателя. Однако сумма, взимаемая за каждый уста­новленный период, определяется работающим путем заполне­ния формы W 4 совместно с работодателем. Работник вычитает такие выплаты из общей суммы своих налоговых обязательств.

Корпорации, как правило, выплачивают налоги на протя­жении года по оценочным платежам. *Оценочный налог —* это сумма предварительно оцениваемого за год налога за вычетом оценочной суммы льгот, при этом должна быть установлена минимальная сумма платежа. Этот метод распространяется на все корпорации, за исключением иностранных, не связанных деловыми операциями с США. Налоговые обязательства, исходя из оценочных платежей погашаются равными взносами на 12-й день четвертого, шестого и двенадцатого месяцев текущего го­да. В случае неуплаты оценочной суммы налоговых обяза­тельств предусмотрено взимание штрафа. Штраф не взима­ется, если: оценочный налог внесен в сумме, указанной в на­логовой декларации за прошедший год; сумма внесенного налога взята по действующим ставкам, применяемым к доходам за прошлый год; внесено 90% суммы причитающегося в теку­щем году налога.

Однако в основе системы налогообложения США лежит принцип — самостоятельного заполнения и подачи налоговых деклараций с указанием размера годового налога, суммы запрашиваемого зачёта уже произведённых платежей и оставшейся не уплаченной сум­мы. В США только 40% налогоплательщиков самостоятельно за­полняют декларации, а 60% — пользуются услугами специализированных фирм. Всем налогоплательщикам присваивается идентификационный номер, что облегчает работу налоговых служб с ними.

Чтобы облегчить налогоплательщику процесс планирования своих доходов, который достаточно сложный, СВД предлагает разнообразные формы помощи. Прежде всего, налогоплательщикам высылается комплект налоговых документов.

По словам начальника отдела контроля Северо-Западного региона налоговой службы США Мэла Джозефа, 83% американцев добровольно платят налоги, указывая все свои доходы, потому что в стране контролируются все денежные операции. Налоговая служба США в последние годы изменила концепцию своей деятельности: был совершен переход "от наказания к образованию". Задача налоговиков не столько оштрафовать нарушителя, сколько предоставить возможность налогоплательщику получать полную информацию о законодательстве в сфере налогообложения и приучить его добровольно соблюдать законы [14].

Несмотря на неоднократные попытки сделать налоговое за­конодательство США менее сложным и облегчить для налого­плательщика процесс заполнения деклараций, он остался до­вольно трудоемким. Заполнение различных видов деклараций занимает от 1,5 часа до 16 часов.

Вообще, взаи­моотношения налоговой службы и налогоплательщи­ка строятся на двух предпосылках. *Во-первых*, все инструктивные материалы по налогообложению верны, и если налогоплательщик не согласен с положени­ями инструкции, то он должен это доказать в суде. *Во-вторых*, налогоплательщик изначально всегда прав и только решение суда может изменить положе­ние. Поэтому запрос дополнительной информации или проверка могут привести не к увеличению нало­га, а к возврату переплаченных сумм [1].

Если налогоплательщик не согласен с результата­ми проверки, то он имеет право обжаловать их в *Отделе обжа­лований ФНУ*, *Налоговом суде*, *Апелляционном суде* или *Окружном суде*.

Принудительные меры взыскания задолженности (*удержание имущества, арест банковского счёта, удержание из зарплаты до 10% и т.п.*) не применяют­ся, пока не будут исчерпаны все возможности, обсудить с налогоплательщиком (*по почте, телефону, собеседование*) варианты добровольного внесения причита­ющихся с него сумм.

Если налогоплательщик объявил о банкротстве, то налоговая служба не взимает с него оставшуюся сум­му налога. Однако после реализации имущества банкрота по решению суда в первую очередь удовлетво­ряются претензии налоговых служб и только после этого долги других кредиторов.

Американские власти в лице Налоговой службы США приступили к расследованию сотен уголовных и гражданских дел против американцев, пользующихся кредитными картами «оффшорных» банков и укрывающих таким образом свои расходы от налоговых органов.

Об этом сообщила газета «Уолл Стрит Джорнел», по данным которой правительство США «резко расширяет» расследования по фактам использования «офшорных» счетов.

Согласно информации Налоговой службы США «оффшорными» банковскими счетами и кредитными картами в настоящее время пользуются около 2 миллионов американцев. «Если люди используют эти нелегальные офшорные методы для сокрытия своих доходов, мы выясним, кто они», – объявил глава налоговой службы Чарльз Россотти, заявление которого цитирует газета.

По данным Налоговой службы США, компании «Америкэн экспресс» и "Мастеркард" уже передают американским властям данные на владельцев выданных ими "офшорных" кредитных карт, и в ближайшее время служба затребует такие же данные от компании «Виза» [23].

Вообще, использование компьютерной техники для исчисления, уплаты и контроля за правильностью внесения налоговых плате­жей населением должно разгрузить СВД от большого объема работы, связанной с обработкой заполняемых от руки бланков, а также ускорить процесс возврата клиенту излишне перечис­ленных средств, компенсаций и начислений в рамках действующей системы льгот. Переход к компьютерам способствует экономии средств СВД: обработка заполняемой с помощью компьютера налоговой формы стоит всего 3 цента, в то время как стоимость обработки обычной бумажной формы налоговой декларации составляет 38,5 цента. Для налогоплательщика же эти выгоды пока менее ощутимы. Но в то же время данный факт имеет и некоторые недостатки. По признанию американских специалистов, электронная система перевода средств по налоговой декларации отнюдь не дешева и не проста для применения.

***2.2. Организация налоговых служб штатов.***

Каждый штат имеет собственную налоговую службу, ответственную за сбор установленных в нем налогов. Обычно она называется департа­ментом доходов. Как правило, глава этой служ­бы назначается избираемым главой исполни­тельной власти штата — губернатором и на­ходится под его началом. В трёх штатах глава налоговой службы избирается на выборах всем населением штата, а в нескольких — департа­мент доходов управляется комиссией, назначае­мой губернатором [6].

Налоговые службы Штатов чаще органи­зованы по функциональному принципу, а не по принципу сбора отдельных налогов. Департа­мент доходов обычно имеет крупные структур­ные единицы по: идентификации и регистрации налогоплательщиков; налоговым декларациям и денежным переводам; расчетам налогов; льго­там и принудительному взиманию налогов; образованию и помощи налогоплательщикам. В департаменте имеется и ряд вспомогательных служб: юридическая, кадровая, средств обслуживания и информации. Если налогоплатель­щик пожелает оспорить действия налоговой службы, то он может сделать это в первую оче­редь в департаменте доходов, где обычно существует, по крайней мере, один уровень админи­стративного разрешения споров. Налогопла­тельщик имеет право последующего обращения в другие административные органы и судебную систему штата.

Налоговые службы Штата использу­ют данные аудита федерального подоходного налога с корпораций. Поскольку расчет налога, взимаемого в штате, обычно начинается с уста­новления федерального налогооблагаемого до­хода, те штаты полагаются на контрольную деятельность федеральных органов по проверке налоговой базы и надлежащему рассмотрению различных сделок, особенно включающих меж­дународные операции. Налоговые службы Шта­тов осуществляют аудиторскую проверку в пер­вую очередь распределения дохода между шта­тами, правильности отражения налогоплатель­щиками в декларациях определенных видов сде­лок и их участия в единой группе, если в штате используются комбинированные декларации.

Недавно Налоговые службы Штатов полу­чили доступ к данным других федеральных агентств для использования их в сборе налогов. Им поступает регулярная информация от тамо­женной службы по импортным товарам, ис­пользуемая для обложения ряда из них налогом с розничных продаж и налогом на пользование, а также для выявления возможных незареги­стрированных налогоплательщиков.

Ранее поток информации шёл в основном с федерального уровня. В последние годы шта­ты сами стали передавать больше информации федеральным налоговым службам. В частности, последние используют составленные в штатах регистрационные листы плательщиков налогов с продаж для выявления возможных непла­тельщиков федеральных отчислений по безра­ботице и корпоративного подоходного налога, а также для перекрестных проверок поступаю­щих деклараций. Федеральные службы исполь­зуют картотеки штатов по лицензированию физических лиц, занятых различной торговой и профессиональной деятельностью для выявле­ния уклоняющихся от заполнения деклараций. Лицензионные картотеки штатов являются так­же хорошим источником получения информа­ции и установления возможного имущества в случаях ввода во владение. В последнем случае обмен информацией осуществляется на основе закона, определяющего порядок ее использо­вания и защиты. Большей частью обмен инфор­мацией происходит в форме, пригодной для компьютерной обработки.

Совместный аудит индивидуальных нало­гоплательщиков Налоговыми службами Феде­рации и Штатов проводится в редких случаях, за исключением связанных с акцизными налогами на автомобильное топливо (*когда предвари­тельное расследование Налоговыми службами Федерации или Штата выявило уголовно наказуемое уклонение от уплаты налога*).

Незначительную роль играет и взаимодействие Налоговых служб Федерации и Штатов по контролю за уплатой акцизов на алкоголь­ные напитки и табачную продукцию, за исклю­чением рабочего сотрудничества местных отде­лений. Однако Федеральный закон требует чтобы производители табачных изделий и алко­гольных напитков сообщали в налоговую служ­бу Штата обо всей продукции, поставленной действующим в нем оптовым продавцам. Такая информация оказывает огромную помощь в обеспечении уплаты налога со всей продукции, поступающей в распределительную сеть отдель­ного штата.

Определенное взаимодействие Налоговых служб Федерации и Штатов существует и по сбо­ру недоимок, хотя недоимщик часто должен и той, и другому. Фактически эта область являет­ся предметом трений между налоговыми служ­бами двух уровней, так как каждая из них пыта­ется добиться приоритета в случае, когда ресур­сов для покрытия всех недоимок недостаточно.

Налого­вые службы Федерации и Штатов тесно со­трудничают по оказанию содействия налого­плательщикам, разрабатывают и претворяют в жизнь совместные или объединенные програм­мы по подготовке и обучению частнопракти­кующих юристов и консультантов, занимаю­щихся вопросами налогообложения, по обеспе­чению совместной регистрации и консульти­рованию по вопросам заполнения деклараций новых предпринимателей. Налоговые службы Федерации и штатов проводят и совместное консультирование налогоплательщиков [9].

Формы инициирования, организации и осуществления сотрудничества между Налого­выми службами Федерации и Штатов весьма разнообразны и в определенной степени зависят от инициатора. В области обмена информацией инициаторами сотрудничества преимуществен­но выступают налоговые службы отдельных штатов и их контрагенты — окружные подраз­деления СВД.

Результатом регулярных встреч предста­вителей СВД и налоговых служб штатов, на ко­торых рассматривались формы и методы их сотрудничества, стали многие инициативы по со­вершенствованию работы этих служб. Однажды разработанные и обкатанные, они затем могли внедряться и в других штатах.

В ряде областей страны Налоговые службы Штатов заключают региональные соглашения о распространении информации между штатами как средстве лучшей адаптации налоговой си­стемы к взиманию налога с продаж в торговле между ними. Штаты, участвующие в соглаше­нии, договорились поставлять друг другу информацию о товарах, поступающих на их тер­риторию без уплаты налога с продаж. Согла­шение предусматривает поощрение розничных торговцев с тем, чтобы они регистрировались во всех штатах, куда поставляют товары. Такие соглашения имеются в регионах Великих Озер, Среднего Запада и Юго-Востока. Г. Нью-Йорк, штаты Нью Джерси и Коннектикут расширили подобные соглашения, включив в них порядок, согласно которому розничный торговец может подавать только одну декларацию и только в одном штате для исполнения своих обязательств по налогу с продаж во всех этих трех штатах. Юго-Восточное соглашение также включает процедуру постоянного обмена информацией по корпоративному подоходному налогу [10].

***2.3. Междуштатная налоговая комиссия.***

Такая комиссия объединяет 20 Штатов-полных членов и действует как административ­ный орган согласно *Акту о единообразном раз­делении дохода для целей налогообложения и междуштатному налоговому договору*. Помимо полных членов в МНК входят 15 Штатов – ассоциированных членов и еще пять Штатов работа­ют с ней по различным проектам. Ассоциированные члены не принимают непосредственного участия в управлении МНК и не подпадают под действие его постановлений. МНК была сформи­рована в 1967 году с целью координации работы по налогообложению предпринимательской дея­тельности, осуществляемой одновременно в не­скольких штатах, и привнесения большего единообразия в эту работу. *Междуштатный налоговый договор* и МНК были сформированы во многом в ответ на серию слушаний и рассмот­рений Конгрессом США вопросов, относящих­ся к налогообложению торговли между шта­тами и свидетельствовавших о сложности и не­равенстве условий предпринимательства, веду­щегося в нескольких штатах. Еще одной их за­дачей стало преодоление преимущественного права федерального законодательства на регулирование налогообложения торговли между штатами [21].

МНК осуществляет несколько программ. Прежде всего, это программа объединенного аудита для штатов-членов, в которой персонал МНК (вместе с аудиторами из штатов) проводит одновременный аудит налога с продаж или кор­поративного подоходного налога в половине из входящих в МНК штатов (такая программа до­полняет, но не заменяет программы аудита са­мих штатов).

МНК активно сотрудничает с Налоговыми службами Штатов и группами налогоплатель­щиков по выработке единых подходов к налогообложению междуштатного предприниматель­ства. Суть разнообразных предложений по уни­фикации, в конечном счете, состоит в согласо­вании подходов к разделению и привязке к опре­деленной территории доходов от различных производств, повсеместному применению поло­жений *Акта о разделении дохода*, определяю­щих правовые пределы полномочий Налоговых служб Штатов по взиманию налогов, а также к разработке налоговых подходов к новым воз­никающим технологиям и производствам. При­мером последних предложений является унифи­цированная формула разделения налогов для действующих во многих штатах финансовых ин­ститутов, радиослушателей и издателей, а также стандартный подход к взиманию налогов с про­даж телекоммуникационных услуг. Все реко­мендации направляются в налоговые службы штатов и их законодательные органы.

Еще одна программа МНК, проводимая почти в 40 штатах, направлена на выявление не­плательщиков налогов, которое должны были зарегистрироваться в целях налогообложения в одном или нескольких штатах, но не сделали этого.

Помимо указанных программ МНК осу­ществляет координацию и поддержку законода­тельных предложений штатов на федеральном уровне, а также исследование и анализ возни­кающих перед налоговыми службами проблем.

***3. Создание и функционирование контролирующих налоговых органов Германии.***

***3.1. Налоговые службы и ведомства.***

Специального налогового ведомства в Германии не существует. *Налоговые инспекции* входят в финансовую систему, структура построения которой здесь довольно своеобразна. Она отражает федеративное построение государства, относительную самостоя­тельность земель: существует Федеральное министерство финан­сов и земельные министерства финансов. В каждой земле, кроме того, есть так называемая *Верховная финансовая дирекция* (*Глав­ное финансовое управление*), подчиненная одновременно и Федеральному, и Земельному министерствам финансов (является и федеральным, и земельным органам). Верховной финансовой дирекции подчинены налоговые инспекции и таможенные ор­ганы.

В Федеральном министерстве финансов наряду с выше перечисленными имеются и другие управления: пошлин и акцизов, имущества и налогов со сделок, финансовых взаимоотношений между Федерацией и землями. Они занимаются и земельными налогами, но указаний землям давать не могут. В земельном Министерстве финансов существует налоговый отдел с подразделениями по отдельным налогам.

В Верховной финансовой дирекции, являющейся по существу посредническим органом, также есть отдел пошлин и налогов на предметы потребления, относящийся к федеральной части дирекции, и отдел налогов на имущество, относящийся к зе­мельной части. Наряду с федеральными и земельными государ­ственными чиновниками в Германии имеются консультанты по на­логам. Это не работники Министерства финансов, но последнее выдает им лицензию на право деятельности. Они дают платные консультации. Профессия весьма необходимая, так как налоговое законодательство Германии довольно сложно.

В налоговых инспекциях трудятся от 100 до 300 человек. Например, всего в 20 налоговых инспекциях земли Шлезвиг-Гольштейн насчитывается 3450 сотрудников (*примерная численность опре­деляется из расчета один сотрудник на 600 жителей района*). Инспекцию возглавляет начальник, как правило, юрист. Юристы возглавляют и отделы, которые, в свою очередь, разделены на подотделы: правовой, по налогу с зарплаты, по автотранспорту, по налогу с оборота предприятий, по налогу с приобретения земельных участков. Имеется *оценочный отдел* — по оценке иму­щества, земельных участков, сельскохозяйственных предприятий и угодий, что необходимо при расчете налога с наследства. Кроме того, есть подотделы рассрочки платежей, регистрации НДС, проверки предприятий (*крупные предприятия проверяются специальным отделом Верховной финансовой дирекции*), автоматизации про­цессов работы. В налоговой инспекции есть *финансовая касса со штатом конфискаторов.*

В больших инспекциях существуют отделы налога с юриди­ческих лиц, следственные и розыскные отделы (*заметим, что в Германии нет специальной налоговой полиции и в случае сопротив­ления привлекается обычная*). В одной из инспекций города Киля действует единственный на всю землю Шлезвиг-Гольштейн отдел наследства и подарков. Земли в Германии делятся на общины, и везде в них имеется налоговый отдел.

Кадровые ресурсы налоговой инспекции земли Бранденбург: общая численность специалистов — 2800 человек, из них рабочие и младший обслуживающий персонал — 122 человека (*4,35%*); работники среднего уровня службы с административно-хозяйст­венными функциями — 1807 (*64,55%*); повышенного уровня служ­бы, инспекторы и другие специалисты — 838 (*29,93%*); высшего уровня службы (*руководители*) — 33 человека (*1,17%*).

*Органы* *финансового сыска* Германии работают в тесном взаимодействии с уголовной полицией и прокуратурой. Они могут проводить расследование как по запросам последних, так и по собственной инициативе. Сотрудники финансового сыска при­нимают также участие в следственных мероприятиях по уголов­ным делам, если они касаются наряду с другими обстоятельствами правонарушений в сфере налогообложения.

Всеобъемлющий финансовый контроль за денежными опе­рациями населения со стороны налоговых служб, а через них и со стороны правоохранительных органов и спецслужб в странах с развитой рыночной экономикой стал возможен на основе бурного развития систем безналичных расчетов с широким исполь­зованием компьютерных систем. Наделение налоговых служб этих стран правами и функциями правоохранительных органов, в частности, создание в их рамках подразделений финансового сыска, которые используют специфические методы работ, харак­терные для спецслужб, позволило существенно повысить эффек­тивность финансового контроля в области налогообложения. Наряду с этим тесное взаимодействие налоговых служб с правоохранительными органами, прежде всего в части обмена информацией, способ­ствовало заметной активизации борьбы с определенными видами преступлений.

Специальным органом Ми­нистерства финансов Германии, в компетенцию которою входят вопросы практической реали­зации налоговой политики страны, является налоговая полиция — «*штойфа*» («*steufa*»).

Налоговая проверенная полиция начала функциони­ровать в 1922 году. В настоящее вре­мя не существует единой организации налогового сы­ска. Земли Германии, каждая в соответствии со своим зако­нодательством, создали собственные структуры [8].

В большинстве земель «ШТОЙФА» является составной частью министерства финансов. Исключение составляют город Бремен и земля Северный Рейн-Вестфалия, где налоговый розыск входит в Главную финансовую дирекцию. Налоговый розыск наделен такими же правами, что и криминальная полиция: сотрудники «ШТОЙФЫ» имеют право на проведение обысков, личный осмотр, на доступ к любым интересующим их документам и, при необходимости на безусловное их изъятие в интересах проводимого расследования, на задержание подозреваемых лиц. Правда, сотрудники налогового розыска не имеют права носить оружие.

Оперативно-розыскные под­разделения и следственный ап­парат «ШТОЙФЫ» занимаются расследованием правонаруше­нии, связанных с сокрытием доходов и уклонением от упла­ты налогов, а также под про­курорским надзором осуществ­ляют специальные оперативные мероприятия по выявлению, предупреждению и пресечению различных видов преступлений в экономической сфере.

Необходимо отметить, что Уголовный кодекс Германии содержит лишь три параграфа, предусматривающих ответ­ственность за правонарушения в сфере налогообложения:

1. *§ 353* предусматривает ответственность за незаконное взимание непредусмотренных сборов и уменьшение платежа.
2. *§355* УК Германии уста­навливает ответственность за нарушение налоговой тайны в виде лишения свободы на срок до двух лет или денежного штрафа.
3. *§ 283b* предусматривает ответственность за нарушение обязанности ведения бух­галтерских книг в виде лишения свободы на срок до двух лет [12].

Права и обязанности сотруд­ников «ШТОЙФА», а также не­которые виды ответственности за совершение налоговых пра­вонарушений и преступлений устанавливает Налоговый ко­декс Германии.

В соответствии со статьёй 208 Налогового кодекса руковод­ство «ШТОЙФЫ» имеет право назначать специальное рассле­дование по любому факту на­рушения налогового законода­тельства. При этом налоговая полиция наделена исключи­тельным правом изъятия до­кументов и получения необхо­димых ей сведений практически из всех государственных и част­ных учреждений страны, за ис­ключением некоторых специаль­ных служб. «ШТОЙФА» имеет право контроля за деятельностью всех кредитно-финансовых институ­тов, что в ряде других стран рассматривается как нарушение банковской тайны.

По оценкам экспертов, го­сударственная казна Германии за счёт финансовых махинаций и налоговых правонарушений ежегодно недополучает свыше 10 млрд. марок. В связи с этим правительство страны в начале 1992 года обязало германские банки отслеживать и предостав­лять «ШТОЙФЕ» информацию обо всех финансовых операци­ях населения, превышающих 30 тысяч марок.

Немецкие эксперты отмеча­ют, что действующие статьи налогового и уголовного зако­нодательств, а также традици­онные криминалистические методы часто не являются эф­фективными в отношении юри­дически подготовленных про­фессионалов налоговой пре­ступности, давно уже выработавших приемы и способы про­тиводействия обычным мерам налоговых расследований.

***3.2. Правила организации налоговых проверок в Германии.***

В соответствии с *Положением о проведе­нии финансовой проверки*, утвержденным Минфином Германии по согласованию с Бундес­ратом Германии, налоговая проверка проводится с целью установления и оценки обстоятельств дела, имеющих существенное значение для налогообложения, а не для изыскания допол­нительных налогов. При назначении и прове­дении проверки учитываются принципы соразмерности средств, потраченных на проведение проверки, предполагаемым результатам и наи­меньшего вмешательства в дела предприятия.

Налоговый орган принимает по собствен­ному усмотрению решение о назначении про­верки, ее сроках и объёме.

Работа налоговых органов по проведению контрольных проверок организуется на осно­вании планов контрольных проверок, ежегодно и ежеквартально утверждаемых руководи­телем налогового органа. Вышестоящие нало­говые инстанции практически не участвуют в составлении указанных планов. Однако им пре­доставлено право самостоятельно проводить проверки отдельных налогоплательщиков, ко­торое обычно используется при проверке наи­более крупных налогоплательщиков, имеющие разветвленную производственную структуру.

Заслуживает внимания действующая в Германии система балльной оценки работы нало­говых инспекторов, осуществляющих конт­рольные проверки. Балльный нормативный показатель является средством для осуществ­ления служебного или специального надзо­ра, главным образом со стороны руководи­телей отделов налоговых проверок.

Сущность балльной оценки состоит в сле­дующем. В зависимости от категории каждого проверенного предприятия (*исходя из клас­сификации на крупные, средние, малые и мелкие, а также отраслевой принадлежнос­ти*), налоговому инспектору засчитывается определенное количество баллов (*от 1 до 8*). При этом за отчетный год каждый инспектор должен набрать, как минимум, *34* балла, что является основанием для начальника сделать вывод об его служебном соответствии. По ис­течении финансового года руководитель от­дела налоговых проверок делает заключение о том, имеются ли основания при значитель­ном отклонении результатов работы конкрет­ного налогового инспектора от нормативного показателя критически рассмотреть деятель­ность данного налогового работника и при­нять соответствующие организационные меры. Кроме того, балльный норматив служит ос­новой для составления планов проверок на предстоящий отчетный период в части наи­более оптимального распределения нагрузки между отдельными инспекторами.

В распоряжении о назначении проверки указываются правовые основы ее проведения, виды налогов, подлежащих проверке, и от­четные периоды, охватываемые проверкой. К документу о назначении проверки прилага­ются указания на основные права и обязан­ности налогоплательщика при проведении проверки. Если в процессе проверки работ­ники налогового органа приходят к выводу о необходимости контроля каких-либо допол­нительных вопросов, то издается дополни­тельный документ о расширении круга про­веряемых вопросов, с которым должен быть ознакомлен налогоплательщик [20].

Как правило, уведомление о предстоящей проверке крупные предприятия получают за *4 недели* до её на­чала, средние — *3 недели*, малые и мелкие предприятия — *1 неделю*. По ходатайству налогоплательщика дата начала проверки может быть перенесена на другое время при наличии уважительных при­чин.

Средняя продолжительность контрольных проверок составляет:

* на крупном предприятии — *25-30 дней*;
* на среднем предприятии — *15 дней*;
* на малом и мелком предприятиях — *6-8 дней*.

Налогоплательщик должен оказывать содействие проверяющим при установлении обстоятельств дела, имеющих существенное значение для налогообложения. В частности, он обязан давать справки, предъявлять бух­галтерскую отчетность, журналы, деловую документацию и иные документы, давать пояснения.

По итогам налоговой проверки состав­ляется акт, в котором отражаются выявлен­ные в процессе проверки факты, имеющие существенное значение для налогообложения физических и юридических лиц, а также внесенные изменения в размер причитающихся к уплате налогов. При отсутствии выявлен­ных нарушений, а также внесения каких-либо изменений в размер налоговых обязательств вместо составления отчета о проверке достаточно направить налогоплательщику уведом­ление о невыявлении нарушений в процессе проведенной проверки.

Анализ опыта Германии и других государств убедительно свидетельствует о том, что на­личие эффективной процедуры отбора налогоплательщиков для проведения налоговых проверок является абсолютно необходимым для рациональной организации системы налогового контроля. Только применение дан­ной процедуры может обеспечить в условиях значительной нагрузки на специалистов на­логовых органов максимальную результатив­ность проверок как с точки зрения произве­денных по их результатам доначислений в бюджет, так и с точки зрения их профилактического воздействия на налогоплательщи­ков.

***3.3. Проведение документальных налоговых проверок.***

Проводимые в Германии документальные про­верки охватывают относительно небольшое количество предприятий. Так, например, из 160 тысяч предприятий, расположенных на территории города Берлина, ежегодно проверяют­ся 30тысяч *(для справки: в Берлине насчиты­вается около 9 тысяч налоговых инспекто­ров, из которых 900 специализируются на проведении документальных проверок*). Под документальную проверку ежегодно подпа­дают *19%* крупных, *7%* средних и *2%* ма­лых предприятий [20].

Основным документом, определяющим порядок осуществления процедуры отбора налогоплательщиков для проведения конт­рольных проверок, является *Приказ Министерства Фи­нансов Германии* *от 08.03.81 года "О рационализации от­бора налогоплательщиков для проведения контрольных проверок"*.

Исходя из положений вышеназванного документа, в Германии используются два способа отбора налогоплательщиков для проведения документальных проверок:

1. *Случайный отбор* *–* предполагает выбор объектов для проведения контрольных проверок на основе применения методов статистической выборки. При этом преследуются следующие цели: обеспечение максимально возможно­го охвата предприятий контрольными про­верками; профилактика налоговых нарушений внезапностью и непредвиденностью конт­рольных проверок; оценка общего состояния налоговой дисциплины на контролируемой налоговым органом территории за счет репрезентатив­ного отбора всех категорий налогоплатель­щиков для проверок.
2. *Специальный отбор* – обеспечивает целенаправленную выборку налогоплатель­щиков, у которых вероятность обнаружения налоговых нарушений представляется наибо­лее высокой по результатам анализа всей имеющейся в налоговом органе информации о налогоплательщике. Отбор предприятий указанным способом осуществляется отделами контрольных про­верок налоговых инспекций на основании анализа данных картотеки предприятий, со­держащей всю необходимую информацию о налогоплательщиках, а также с учетом предложений отдела, занимающегося начис­лением налогов *(для справки, действующее в Германии налоговое законодательство предпола­гает начисление налогов налоговой инспек­цией на основании данных представленных налогоплательщиком налоговых деклараций, бухгалтерского баланса и счета прибылей и убытков с последующим направлением на­логоплательщику соответствующего уведом­ления о размере подлежащих уплате налогов*).

При целенаправленном отборе налого­плательщиков для проверки выбираются та­кие предприятия, налоговая проверка кото­рых представляется приоритетной*.* Приоритетными для проведения прове­рок, с учётом имеющегося кадрового потен­циала налогового органа, являются следую­щие категории предприятий:

Крупные предприятия*.* Согласно действу­ющей в Германии классификации к крупным от­носятся предприятия с годовым оборотом более *11,5 млн. немецких марок* и (или) го­довой прибылью свыше *450 тыс. немецких марок*. Законодательством Германии установлено, что налоговая проверка таких предприятий должна проводиться не реже 1 раза в год, но не чаще 1 раза в 6 месяцев. При этом прове­ряемый период должен непосредственно сле­довать за последним отчетным периодом, за который проводилась предыдущая проверка. Вместе с этим, крупное предприятие может не включаться в план проверок в соответ­ствии с указанными выше сроками при на­личии оснований полагать, что проверка не повлечет за собой взимания дополнительных налогов. Решение о не проведении проверки в указанные сроки может приниматься руко­водителем отдела контрольных проверок по договоренности с руководителем отдела на­числений.

Предприятия, предложенные к первооче­редной проверке отделом начислений налогов, а также другими контролирующими органами с обоснованием целесообразности проверки (*например, в случае изменении, произошед­ших в структуре предприятия, при наличии сомнений в отношении достоверности нало­говых деклараций и бухгалтерских отчетов*).

Предприятия, не подвергавшиеся провер­ке в течение длительноговремени. Отбор этих предприятий частично производится на основе применения способа случайной выборки.

При отборе предприятий для проведения проверок первоочередное внимание уделяется анализу следующих факторов:

* наличие крупных изменений в струк­туре налогового баланса предприятия по срав­нению с налоговым балансом на момент по­следней проверки;
* полнота учета доходов предприятий (*при этом широко используются возможнос­ти сопоставления с показателями доходнос­ти других аналогичных предприятий*);
* соотношение вложений частных средств в развитие предприятия и объёмов изъятия материальных и финансовых средств для личного потребления (*превышение вкла­дов над изъятиями в течение длительного времени является основанием для назначе­ния проверки*);
* информация о нарушениях налогового законодательства, поступившая от других кон­тролирующих организаций. В соответствии с законодательством Германии все государственные службы обязаны сообщать налоговым органам об известных им фактах уклонения от уплаты налогов. Вместе с тем, следует отметить, что налоговые органы имеют право получать ин­формацию о налогоплательщике, являющу­юся по законодательству его коммерческой тайной, в том числе об операциях по счетам в банках, коммерческих операциях и т.д., если только имеются существенные основания предполагать, что данным налогоплательщи­ком совершено налоговое правонарушение, и в непосредственной связи с проводимым расследованием этого правонарушения;
* продажа (приобретение) земельных участков, изменения в правах пользования земельными участками ввиду появления в результате проведения этих операций значи­тельных сумм доходов (расходов) предприя­тий;
* реализация другого имущества пред­приятий в крупных размерах (*например, если при продаже автомобиля предприятие в со­ответствующей строке налоговой декларации не показало прибыль от этой операции, воз­никает сомнение в правильности отражения доходов в налоговой декларации*);
* участие в других предприятиях, нали­чие финансовых вкладов, ценных бумаг;
* приобретение, отчуждение, реоргани­зация, прекращение деятельности предпри­ятия;
* получение финансовых дотаций от государства, вызывающее необходимость осу­ществления контроля за соблюдением усло­вий государственного субсидирования;
* информация от Минфина Германии о со­вершении предприятием крупных экспортных (импортных) операции (*по за­конодательству Германии таможенные органы вхо­дят в систему Минфина*);
* предварительные вычеты сумм налога с оборота с точки зрения соблюдения пред­приятием условий для осуществления этих вычетов;
* прирост имущества налогоплательщи­ка неясного происхождения.

***Заключение***

Таким образом, в качестве факторов, способствующих эффективной работе налоговых служб в США, Германии и других развитых странах, можно выделить следующие:

* детализированное, подробное налоговое законодатель­ство, в котором четко прописаны все процедуры налогооб­ложения, а также реальное равноправие сторон в налоговых правоотношениях;
* преобладание функционального подхода в организации налоговых служб над отраслевым. Функциональный прин­цип создает систему контроля и противовеса, дает возмож­ность повысить квалификацию сотрудников и увеличить производительность труда за счет специализации и комп­лексного подхода. Данный принцип обеспечивает единство при проведении налоговых процедур, например, обжало­вании действии налоговых органов, разборе претензии на­логоплательщиков;
* наличие концепции налогового контроля концентра­ция усилии специалистов на ключевых направлениях конт­роля, целенаправленный отбор предприятии для проверки на основе широкой информационной базы;
* оценка работы подразделений и сотрудников налоговой службы на базе четких критериев, создание стимулов для повышения эффективности налогового контроля.

В заключении также необходимо отметить неко­торыеосновные положительные моменты**,** характерные для си­стемы сбора налогов в Соединённых Штатах Америки и Германии, влияющие на поступление налогов в государственную казну, которые могут быть уч­тены при становлении эффективного налогового контроля и в нашей стра­не. Здесь можно выделить ряд характерных особенностей:

1. Хорошо развитая и фи­нансируемая автоматизация системы сбора налогов, а так­же распространение системы безналичных расчетов.
2. Большое значение дело­вой и финансовой репутации бизнесмена на Западе. Инфор­мация об уклонении от уплаты налогов или о наличии проблем с налоговыми органами может пагубно сказаться на дальней­шем развитии бизнеса, отпуг­нуть деловых партнеров.
3. Систематизация опыта работы налоговых служб и правоохранительных органов, их хорошая техническая оснащен­ность, высокий авторитет у граждан и субъектов финансо­во-хозяйственной деятельности.
4. Горизонталь­ные и вертикальные механизмы сотрудничества налоговых служб, отработанные в Соединенных Штатах Америки.
5. На Западе налоговое за­конодательство более детализи­ровано, отсутствуют основания для разных толкований и ин­терпретации. Положительным моментом является также и ус­тоявшаяся налоговая система государств.
6. Разумная дифференциа­ция санкций за налоговые правонарушения и преступления. Практика ограничения винов­ных в некоторых гражданских правах. Например, лишение права участвовать в выборах, лишение водительских прав являются действенными мера­ми предупреждения налоговых преступлений.
7. Относительно стабильная экономическо-политическая ситуация.
8. Налоговые преступления рассматриваются в тесной свя­зи с легализацией денежных средств, полученных незакон­ным путем, проявлениями те­невой экономики. Они рас­сматриваются как тяжкие преступления против общества или государства.
9. Отлаженная система воз­мещения причиненного госу­дарству финансового вреда. Возложение взыскания на личное имущество должника, воз­можность конфискации имуще­ства.
10. Опыт, в частности США, привлечения к уголов­ной ответственности юриди­ческих лиц за налоговые пре­ступления может быть очень полезен для российского на­логового и уголовного законодательства, ведь уклонение от уплаты налогов осуществляет­ся зачастую не только в лич­ных интересах руководителя фирмы, но и в интересах предприятия, где присутству­ют интересы всех учредите­лей.

Следует отметить, что, сколько бы ни велось споров о применении тех или иных мер по повышению эффективности работы налоговых органов, изучение зарубежного опыта, безусловно, заслуживает большого внимания в нашей стране, стоящей на пути реформирования своей нало­говой системы, превращения ее в важнейший инструмент развития экономики и повышения уровня жизни населения [16].

В западном опыте создания и функционирования эффек­тивных налоговых органов немало ценного и полезного. Но при его использовании необходимо принимать во внимание и объективные условия, в которых создается и развивается на­логовая система, и конкретное состояние экономики в каждой стране, и уровень накопленных богатств, и даже психологиче­ские установки и традиции населения.

***Список использованной литературы:***

1. Дернберг Р.Л. «Международное налогообложение» // М., Изд. «юнити» – Будапешт «colpi», 1997г.
2. Евстигнеев Е.Н. «Основы налогообложения и налогового права» // М., Изд. «инфра-м», 1999г.
3. Мещерякова О.В. «Налоговые системы развитых стран мира» – М, Изд. «правовая культура», 1998г.
4. Романовский М.В., Врублевская О.В. «Налоги и налогообложение» // СПб., Изд. «питер», 2001г.
5. Русаковой И.Г., Кашина В.А. «Налоги и налогообложение» // М., Изд. «финансы», 1998г.
6. Черник Д. Г. «Налоги» // М., Изд. «финансы и статистика», 2001г.
7. Черника Д.Г., Князева В.Г. «Налоговые системы зарубежных стран» // М., Изд. «юнити», 2000г.
8. Болтроменюк В.Г. «Германия: «ШТОЙФА» выходит из тени», // «налоговая полиция», М., № 5, 1997г.
9. Воловик Е.М. «Федеральная налоговая служба США и крупные налогоплательщики», // «финансовая газета **—** региональный выпуск», № 27, 1998г.
10. Воловик Е.М. «Концепция модернизации Федеральной налоговой службы США», // «финансовая газета **—** региональный выпуск», № 36, 1998г.
11. Платонова Л.В. «Они приходят без приглашения», // «налоговая полиция», М., № 10, 1999г.
12. Соловьев И.П. «Организация борьбы с налоговыми правонарушениями и преступлениями», // «налоги», выпуск второй, 1999г.
13. «Налоговый вестник», №7, 2000г.
14. Газета «Владивосток», 17 декабря 2000г.
15. «Российский экономический журнал», №3, 1997г.
16. «Российский налоговый курьер», №7, 2001г.
17. «Финансовая газета», № 23, 1999г.
18. Варнавская Н.П., Козловский В.Р. «Вторая американская революция», // от http://www.lexaudit.ruи независимой Internet-рассылки http://www.subscraib.ru.
19. Пикунов Н.И. «Организация работы налоговых органов США», // от независимой Internet-рассылки http://www.lexaudit.ru.
20. Сашичев В.В. «Опыт организации налоговых проверок в Германии и некоторые проблемы совершенствования процедур налогового контроля в России», // от http://www.nalvest.com.
21. Фомина О.Н. «Налоговый контроль в США», // от http://www.nalvest.com.
22. «Налоговая полиция США», // от http://www.nalogi.net.
23. Ресурсы Всемирной сети *INTERNET*:
    * http://www.consalting.ru;
    * http://www.pb.ru;
    * http://www.cfin.ru;
    * http://www.inter\_mba.ru;
    * http://www.stcarb.comcor.ru;
    * http://www.mfc.ru;
    * http://www.nalog.ru;
    * http://www.garant.spb.ru;
    * http://www.nalvest.com;
    * http://www.lexaudit.ru;
    * http://www.fsnp.ru;
    * http://www.garant.ru;
    * http://www.algo.ru;
    * http://allworld.wallst.ru;
    * http://www.alpari-idc.ru;
    * http://archive.travel.ru;
    * http://asiatimes.narod.ru;
    * http://www.aton.ru;
    * http://www.bbp-net.com;
    * http://www.bcentral.cl;
    * http://www.bcs.ru;
    * http://beda.stup.ac.ru;
    * http://www.sun.ru;
    * http://brasil.bigmir.net;
    * http://www.budgetrf.ru;
    * http://chile.narod.ru;
    * http://www.cjes.ru;
    * http://www.cmoneda.cl;
    * http://www.dinform.ru;
    * http://www.dni.ru;
    * http://grani.ru;
    * http://www.haute-finance.ru;
    * http://www.icslukr.com;
    * http://ieup.rsuh.ru;
    * http://imperium.lenin.ru;
    * http://index.gdf.ru;
    * http://www.inostranets.ru;
    * http://www.inter-biz.net;
    * http://www.interconf.ru;
    * http://www.internet.ru;
    * http://www.millennium.ru;
    * http://www.uatoday.net;
    * http://www.nalogi.net.