# **ФИНАНСОВАЯ АКАДЕМИЯ ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РФ**

Кафедра «Налоги и налогообложение»

Курсовая работа

На тему:

**"Организация налоговых органов (их состава, структуры) зарубежных стран".**

Выполнил студент группы Н4-4

Научный руководитель

доц. Герасимов А.Л.

Москва - 1999 год

ПЛАН.

Введение

I. Организация работы налоговых органов США………………4

Механизм сотрудничества налоговых служб………………9

1.1. Организация налоговой службы штата………………………9

1.2. Сотрудничество Федерация-штаты…………………………………9

1.3. Взаимодействие налоговых служб………………………………11

1.4. Совместная подготовка персонала……………………………11

2.Организация сотрудничества налоговых служб………12

2.1. Сотрудничество налоговых служб штатов……………12

2.2.Междуштатная налоговая комиссия ……………………………12

2.3.Федерация налоговых администраторов …………………13

2.4.Региональные соглашения о сотрудниче­стве………13

2.5.Взаимный обмен информацией……………………………………………14

Модернизация Службы внутренних доходов США…14

3.1. Новая организационная структура СВД…………………17

II. Налоговые органы ФРГ………………………………………………………………19

Налоговая полиция ФРГ – «Штойфа»: права и полномочия………………………………………………………………………………………………21

2.Документальные налоговые проверки в ФРГ……………25

2.1.Виды отбора налогоплательщика для проверки……………………………………………………………………………………………………25

А)Случайный отбор…………………………………………………………………25

Б)Специальный отбор……………………………………………………………25

2.2.Организация налоговых проверок……………………27

Заключение……………………………………………………………………………………………………30

Приложение №1……………………………………………………………………………………………31

Приложение №2……………………………………………………………………………………………32

Приложение №3……………………………………………………………………………………………33

Список использованной литературы…………………………………………34

**Введение.**

Сегодня особенно актуальна и трудноразрешима проблема организации эффективного налогового контроля в России, являющегося важным средством защиты имущественных интересов, как частных собственников, так и государства. Непременным условием четкого функционирования всей системы налогового контроля является эффективность работы налоговых органов, обеспечивающих формирование доходной части бюджета страны.

Немаловажную роль в проводимой МНС России работе по подготовке процедур налогового контроля и разработке предложений по совершенствованию нало­гового законодательства играет изучение опы­та стран с развитой рыночной экономикой, использование которого (с учетом особенно­стей современного этапа развития российс­кой экономики, а также богатейшей прак­тики работы налоговых органов на местах) дает возможность ориентировать разрабаты­ваемые нормативные и методические доку­менты на уровень современных международ­ных стандартов и требований. В данной работе я попытался осветить наиболее ин­тересные и актуальные аспекты организации работы налоговых органов, их структуру и функционирование, на примере двух экономически высокоразвитых стран - США и ФРГ, 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 ФРГ.

I. ОРГАНИЗАЦИЯ РАБОТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ США.

Создание Службы внутренних доходов (Internal Revenue Service - IRS) США относится к 1862 г., когда конгресс учредил Ведомство комиссара по внутренним доходам с целью сбора средств для финансирования гражданской войны 1861 г. В 1895 г. парламент сократил многие налоги, в том числе и подоходный. Спустя 18 лет федеральным законодательным органом была признана необходимость увеличения государственных доходов. За этим последовало появление Бюро внут­ренних доходов, наделенного полномочиями по взиманию налогов на доходы и прибыли. В 1952 г. указанная организация была переименована в Службу внутренних доходов (СВД).

В США налоговая система имеет **3 уровня**:

**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[[1]](#footnote-1);

**на среднем** уровне действуют налоговые службы штатов, собирающие налоги и сборы, вводимые зако­нодательными собраниями штатов. Эти налоги посту­пают в бюджеты штатов;

**на нижнем** уровне — местные налоговые органы, которые взимают налоги, вводимые местными орга­нами власти. Ставки налогов устанавливают налого­вый инспектор, председатель совета школ и руководи­тель муниципалитета.

Представительные органы штатов могут вводить только те налоги, которые не противоречат налогово­му законодательству США, а местные органы, — если они не противоречат законодательству штата.

Налоговые службы самостоятельны и не подчине­ны друг другу, хотя и взаимодействуют между собой. Так как часто налоги одновременно взимаются в фе­деральный бюджет и бюджет штатов, то налоговые службы этих уровней должны координировать свои действия и объединять усилия при работе с налогоп­лательщиками. Например, СВД предоставляет нало­говым службам штатов информацию, участвует в программах по оказанию помощи налогоплательщи­кам в выполнении ими своих налоговых обязательств, проводит обучение сотрудников местных и штатных налоговых служб, участвует и в других совместных программах. Федеральная налоговая служба ра­ботает эффективнее, чем налоговые органы штатов. Это объясняется тем, что большая часть налогов на федеральном уровне удерживается автоматически из зарплаты.

Большинство штатов, округов и муниципалитетов пользуются федеральной налоговой системой как базой для разработки своих налогов. При этом в каждом штате имеется своя форма налоговой декларации, ко­торая, обычно, значительно меньше по объему, а ставки ниже, чем федеральные.

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

Основными задачами налоговой службы США являются:

1. увеличение поступлений от добровольной уплаты налогов[[2]](#footnote-2);
2. облегчение процедуры уплаты налогов для налогоплательщиков;
3. повышение качества и эффективности работы службы и более полное удовлетворение запросов клиентов.

СВД, будучи структурным подразделением министерства финансов США, осуществляет федеральные налоговые программы, утвержденные конгрессом. Чтобы ус­пешно решать задачи сбора и обработки налоговых деклараций и информации о доходах, СВД распола­гает по стране 7 региональными отделениями[[3]](#footnote-3), кото­рые осуществляют налогообложение сразу в несколь­ких штатах, 65 окружными бюро, 9 центрами обслу­живания (в двух регионах имеется по два Центра обслуживания) и двумя расчетными центрами, в которых работают более 115 тысяч человек. При каждых четырех региональных управлениях действует Центр по рассмотрению жалоб Министерства финансов, подчиняющийся непосред­ственно руководителю управления. Структура налогового управления строится не по видам, налогов, а по функциональным признакам, и состоит из следую­щих основных подразделений:

**Служба отработки налоговых деклараций** (30 тыс. служащих по всей стране) — компьютерная обра­ботка информации, содержащейся в декларациях. Сомнительные декларации подвергаются проверке, они обычно составляют 1 % от общего количества по­ступивших деклараций.

 **Служба проверки налоговых деклараций** (35 тыс. служащих) занимается проверкой налоговых деклараций, поступивших из Службы обработки налоговых деклараций. Кроме того, каждый год проводятся проверки налоговых деклараций людей, занимающихся определенным видом деятельности, которую СВД решила проверить в этом году. Это могут быть адвокаты и врачи, занимающиеся частной практикой, писатели, журналисты и т.п. Большое внимание уде­ляется владельцам малых предприятий, осуществляющим реализацию продукции за наличные. Программы для этих проверок разрабатывают опытные специалисты, хорошо знакомые с практикой того вида деятельности, который решено проверять. В случае обнаружения ошибок и неточностей в налоговой де­кларации служащие направляют налогоплательщику уведомление, с тем, чтобы при личной встречеснятьвозникшие вопросы, но если он не реагирует на него, то передают дело в службу взимания налогов.

**Служба взимания налогов** (15 тыс. человек) 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 в Службу криминальных расследований.

**Служба криминальных расследований** (5 тыс. человек) призвана обеспечивать исполнение налогового законодательства. Ведет расследование выявленных нарушений и выясняет, была допущена только ошиб­ка при заполнении декларации или есть криминал.

**Отдел обслуживания налогоплательщиков** (5 тыс. человек) помогает налогоплательщикам ориен­тироваться в налоговом законодательстве, издаёт справочные материалы, выпускает свыше 100 бесплатных инфор­мационных изданий по финансовой тематике (их можно заказать, позвонив по телефонной линии 1-800-TAX-FORM (829—3676), которая также является бесплатной), 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.

- Любой налогоплательщик может по "горячей ли­нии" бесплатно по телефону получить консультацию по интересующему его вопросу.

**Служба пенсионных программ и некоммерче­ских организаций** (2 тыс. человек) 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 др. вопросы.

Действуют 10 компьютерных центров, в которых аккумулируется вся информация о налогоплатель­щиках. К примеру, в Мартинсбургском компьютерном центре, обрабатывается и хранится вся информация о нало­гах, уплаченных юридическими и физическими ли­цами (140 млн. деклараций физических лиц и 60 млн. юридических лиц), 70-80% информации поступает в центр по электронной почте (банки и страховые ком­пании передают информацию о доходах налогопла­тельщиков в виде дивидендов и процентов).

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 ее блокам, что позволяет сохра­нять конфиденциальность хранящейся информации (информация хранится 75 лет).

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

В США бытует изречение, что существуют две обязательные вещи: отойти в мир иной и платить налоги. И граждане США серьезно относятся к своим обязанностям платить налоги.

В основе системы налогообложения США лежит принцип самостоятельного заполнения и подачи налоговых деклараций с указанием размера годового налога, суммы запрашиваемого зачета уже произве­денных платежей и оставшейся не уплаченной сум­мы. Обычно налоговые декларации отправляются по почте, хотя сейчас проводится эксперимент по подаче деклараций с помощью электронной техники. Эту си­стему предполагается внедрить к 2000 году.

Декларации должны быть подписаны налогопла­тельщиком или официальным представителем ком­пании. Подпись сопровождается заявлением, что де­кларация "подлинная, правильная и полная", При этом лицо, подписавшее декларацию, полностью от­вечает за сообщаемые сведения и может быть привле­чен к ответственности за лжесвидетельство. В США только 40% налогоплательщиков самостоятельно за­полняют декларации, а 60% — пользуются услугами специализированных фирм. Если налоговая деклара­ция составлена другим лицом или специализирован­ной бухгалтерской фирмой, то, кроме подписи налогоплательщика, должна присутствовать подпись представителя фирмы, который тоже несет ответственность за правильность заполнения декларации.

Размер налогов и налогооблагаемого дохода подсчитывается за год. При этом можно использовать как календарный, так и финансовый год. Некоторые компании используют финансовый год, который заканчивается в выбранномими месяце.

Все физические и юридические лица обязаны ежегодно заполнять налоговые декларации независимо того, платят налоги или нет, если только они не освобождены от подачи деклараций законом. Всем присваивается идентификационный номер, что облегчает работу налоговых служб с налогоплательщиками.

Подать декларацию можно от 2,5 до 7 месяцев дня окончания года, однако большая часть суммы налога должна быть уплачена до подачи декларации (удержания из зарплаты или путем взносов). В определенных условиях налогоплательщику может быть предоставлена отсрочка до 6 месяцев.

Если гражданин отказывается заполнять налоговую декларацию или платить установленные законом налоги, он привлекается к ответственности. Например, физическое лицо, сознательно отказавшееся платить налоги и заполнить декларацию о доходах в установленное время, признается виновным в совершении преступления. Приговором суда оно может бить подвергнуто штрафу до 25 тысяч долларов и (или) тюремному заключению на срок до одного года. Наряду с этим ему придется оплатить судебные вздержки.

Чтобы облегчить налогоплательщику процесс планирования своих доходов, который достаточно сложный, СВД предлагает разнообразные формы помощи. Прежде всего, налогоплательщикам высылается комплект налоговых документов: чистая форма налоговой декларации, которую налогоплательщик представлял в прошлом году, инструкция по ее заполнению и изменения в налоговом законодательстве, а также информация о том, где можно получить дополнительную помощь. Налоговые декларации и другие печатные материалы, касающиеся налогообложения можно получить в любой налоговой инспекции, общественной библиотеке, а также заказать по почте.

Однако наибольшим спросом пользуется "горячая линия". Налогоплательщик может позвонить в любую из 32 бесплатных телефонных служб и получить консультацию по интересующему его вопросу, зака­зать формы налоговых деклараций, прослушать запи­санные на магнитной ленте сообщения, касающиеся наиболее сложных вопросов налогообложения. Благодаря специальной телефонной ап­паратуре обеспечиваются необходимой информацией лица с пониженным слухом. Этим видом обслуживания пользуются миллионы граждан.

СВД в большинстве случаев принимает налого­вые декларации в том виде, в котором их прислал налогоплательщик. Если возникает необходимость уточнить какие-либо сведения или провести провер­ку, то это не означает, что налоговая служба подозре­вает налогоплательщика в нечестности. 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. Запросы и проверки по большей части осуществ­ляются по почте, когда налогоплательщику направ­ляется послание с просьбой предоставить дополнительную информацию. Практикуются и проверки путем собеседования. Это означает, что налогоплатель­щик должен лично посетить налоговую инспекцию и снять вопросы, возникшие у налогового инспектора.

Если налогоплательщик не согласен с результата­ми проверки, то он имеет право обжаловать их. Ре­зультаты проверки можно обжаловать в Отделе обжа­лований ФНУ, где и разбирается большинство вопро­сов; если же налогоплательщик не удовлетворен ре­шением, он может обратиться в суд. В зависимости от того, уплатил налогоплательщик предъявленный ему налог или нет, он может обра­титься в Налоговый суд, Апелляционный суд или Ок­ружной суд. Налогоплательщики имеют право представлять свои интересы в суде лично или поручить ведение дела доверенному лицу. В случае если налогоплательщик не согласен с предъявленной ему до­полнительной суммой налога, то он может, не упла­тив ее, обратиться в Налоговый суд, для этого у него есть 90 дней со дня, когда ему послано извещение ("извещение о недоплате"). Когда речь идет о незна­чительных суммах (до 10 тыс. дол. за любой период) налогоплательщик может просить об упрощенной процедуре разбирательства. Решение, принятое в соответствии с этой процедурой, обжалованию не подлежит. Если налогоплательщик уплатил всю предъявленную ему сумму налога, он может подать жалобу в Отдел обжалований, и если не будет удовлетворен решением, имеет возможность обратиться в Апелляционный или Окружной суд. В случае вынесения решения в пользу налогоплательщика ему будут воз­вращены административные и судебные издержки.

В случае если в результате проверки выявлены математическая ошибка или опечатка в декларации, которая ведет к увеличению суммы налога, налогоплательщик может просить о формальном извещении ("извещение о недоплате") с тем, чтобы обсудить с работником налоговой службы условия уплаты задол­женности. Обычно налоговая служба предоставляет определенный срок для внесения недоимки. Но если налогоплательщик не в состоянии вовремя рассчи­таться с бюджетом, то он должен известить об этом налоговую службу, которая может потребовать пол­ную информацию о финансовом состоянии его дел и после анализа определить порядок уплаты задолженности: разрешить налогоплательщику вносить налог по частям, предложить автоматически вычитать из зарплаты и т.п. Такое соглашение будет действитель­ным только в том случае, если налогоплательщик пре­доставил исчерпывающую финансовую информа­цию; вовремя платит взносы; выполняет другое налоговые обязательства; будет предоставлять по просьбе налоговой службы текущую финансовую информацию и т.п.

 После анализа текущей информации налоговая служба может пересмотреть условия соглашения,

предупредив об этом за 30 дней и объяснив причины. Принудительные меры взыскания задолженности (удержание имущества, арест банковского счета, 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.

Но если налогоплательщик по каким-либо причинам не полностью уплатил причитающиеся налоги, то к нему может быть применено принудительное взы­скание. Процесс начинается с посылки уведомления с требованием об уплате, через 10 дней власти присту­пают к принудительному исполнению (возможно ус­тановление залогового права). Может быть послано до трех извещений с просьбой об уплате. Извещение о ' принудительном удержании собственности посылает­ся заказным письмом (последнее уведомление). Через 30 дней возможно удержание его банковского счета, конфискация и т.д.

Но как только налогоплательщик уплатит все причитающиеся с него суммы, он имеет право подать заявление о возмещении, если считает, что налогемупересчитан неверно. Обычно это можно сделать в те­чение 3 лет со дня заполнения декларации или 2 лет со дня уплаты налога. Возврат налогоплательщик получает через 6 недель после заполнения деклара­ции. Если выплата задерживается, то на сумму возмещения начисляются проценты.

**1. Механизм сотрудничества налоговых служб.**

Несмотря на наличие в высшей степени независимых налоговых служб штатов, обуслов­ленное их суверенитетом, предоставленным Конституцией США, имеется ряд соглашений по сотрудничеству налоговых служб, как штатов и Федерации, так и различных штатов. Целью таких соглашений является в первую очередь уп­рощение налогообложения и ослабление административного и налогового бремени для нало­гоплательщиков, особенно тех, которые дейст­вуют во многих штатах.

**1.1. Организация налоговой службы штата.**

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 трех штатах глава налоговой службы избирается на выборах всем населением штата, а в нескольких — департа­мент доходов управляется комиссией, назначае­мой губернатором.

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.

**1.2. Сотрудничество Федерация — штаты.**

Крае­угольным камнем сотрудничества налоговых служб США является активный обмен инфор­мацией между Федерацией и штатами с целью лучшего взимания подоходного налога с корпо­раций и физических лиц. Федеральный закон уполномочил СВД передавать информацию, связанную с федеральными налогами, налоговым службам штатов при условии, что она будет использо­ваться исключительно в интересах этих служб и надежно защищена от несанкционированного раскрытия и распространения. Все штаты за­ключили соглашение об обмене информацией с СВД, в соответствии с которым они получают ее по заведенному порядку. Информационный обмен включает: предоставление копий резуль­татов всех федеральных проверок и других дей­ствий, контролирующих налоговые деклара­ции, а также сведений об идентификации нало­гоплательщика, заполняющего декларацию по федеральному подоходному налогу, который проживает в заинтересованном в этих сведениях штате; выдержки из сведений по пунктам дохо­дов и расходов, указанных в федеральной нало­говой декларации; информацию третьих лиц (банков, брокерских фирм и работодателей), имеющих отношение к налогоплательщику в отдельном штате.

Способствуя согласованию налоговых баз по подоходному налогу Федерации и штата, эта информация часто используется для расчета на­логовых добавок в соответствии с законами штата. Например, одним из наиболее эффективных способов обмена информацией является программа СВД, которая соотносит информа­цию, полученную от третьих лиц, с налоговыми декларациями. СВД оценивает дополнительный федеральный налог, когда доход не был учтен, и обеспечивает этой информацией налоговую службу штата, в котором находится данный на­логоплательщик. Эта служба производит оцен­ку дополнительного налога, если только дан­ный доход не освобожден от налога, установ­ленного в штате. Налоговые службы штатов сравнивают полученные данные с поданными налоговыми декларациями с целью обеспечения соответствия деклараций по налогам Федерации и штата и выявления налогоплательщиков, уклонявшихся от заполнения деклараций. Хотя массивы обрабатываемой налоговыми служ­бами информации огромны, почти вся она, минуя «бумажную» фазу, проходит через ком­пьютерные и электронные системы. Во многих штатах федеральные сведения и данные феде­ральною аудита налоговых деклараций явля­ются единственными или, по крайней мере, ос­новными документами для проведения незави­симого аудита штатом налоговых деклараций по подоходному налогу с физических лиц. Став­ки этого налога в штатах (обычно 5—8% от налогооблагаемого дохода) таковы, что не покры­вают затрат на создание собственного персона­ла многочисленных налоговых агентов, необ­ходимых для проведения на месте аудита декла­раций по подоходному налогу с физических лиц (особенно в сравнении с доходами от аудита корпоративного подоходного налога и налога с розничных продаж). Налоговые службы штата также 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 шел 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. Федеральный закон, однако, 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.

**1.3. Взаимодействие налоговых служб по ока­занию помощи налогоплательщикам.**

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.

Наиболее перспективной является про­грамма по компьютерному или электронному заполнению деклараций, разработанная СВД несколько лет назад. Одновременно с нею в шта­тах стали создаваться электронные картотеки налогоплательщиков. В целях предотвращения дублирования и обеспечения удобства для нало­гоплательщиков большинство штатов решили не разрабатывать собственные аналогичные программы, а объединить свои усилия с СВД. В 1996 г. 31 штат стал участником объединенной федеральной программы электронной реги­страции, согласно которой декларации по подо­ходному налогу с физических лиц (федерально­му и штата), пользующихся услугами участвую­щих в программе налоговых консультантов, могут быть введены в единую электронную систему, связанную с СВД, которая в свою оче­редь, передает налоговые декларации штатов соответствующим налоговым службам.

**1.4. Совместная подготовка персонала.**

Еще одной областью сотрудничества налоговых служб Федерации и штатов является переподго­товка персонала. Это сотрудничество осуществ­ляется в трех формах.

Первая — налоговые служащие штатов могут принимать участие во всех оплачиваемых СВД курсах по переподготовке, начиная с крат­косрочных специализированных курсов и кон­чая более общими, продолжительностью в не­сколько недель (например, таких, как основы уголовных расследований). Это позволяет шта­там использовать возможности СВД по пере­подготовке персонала налоговых служб, а не заниматься этим самостоятельно.

Вторая форма — руководство налоговых служб штатов и Федерации совместно разраба­тывает специализированные программы по переподготовке своих кадров. Так, они скоо­перировались для разработки базового и усиленного курсов по аудиту и расследованиям, связанными с акцизами на автомобильное топливо. В результате более 1200 налоговых служащих Федерации и штатов окончили эти курсы за последние три года.

Третья форма — персонал СВД регулярно участвует в качестве и обучающих, и обучаемых в работе курсов переподготовки, проводимых налоговыми службами штатов или их пред­ставителями. Например, Федерация налоговых администраторов (ФНА) регулярно оплачивает помещения и затраты на проведение конфе­ренций по текущим злободневным темам и тех­нике налогового контроля для персонала нало­говых служб штатов. Служащие СВД неизменно принимают участие в этих мероприятиях.

**2. Организация сотрудничества налоговых служб**

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. Под эгидой ФНА как представителя налогового руководства штатов и при ведущей исполнительной роли СВД проводятся регулярные консультации по координации работы и сотрудничеству налого­вых служб. В составе СВД сформирована не­большая общегосударственная организация (из пятнадцати человек), призванная помогать шта­там в работе с СВД и обеспечивать информа­цией о возможных формах сотрудничества с ней. Многочисленные и с разнообразными функциями отделения СВД по всей стране уде­ляют часть своего времени работе с персоналом налоговых служб штатов. Персонал СВД и ФНА играет роль первой скрипки при подго­товке и осуществлении общегосударственных мероприятий, таких, например, как программа единой электронной картотеки и программа обмена информацией.

**2.1. Сотрудничество налоговых служб штатов.**

Существует несколько органи­заций, руководящих налоговыми службами штатов и содействующих налаживанию коор­динации и сотрудничества между ними. В за­дачи этих организаций входят: улучшение нало­говых систем штатов с помощью обмена инфор­мацией; достижение большего единообразия на­логового законодательства штатов, уменьше­ние сложности систем налогообложения для на­логоплательщика; осуществление совместных административных мероприятий.

**2.2. Междуштатная налоговая комиссия (МНК).**

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 г. 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.

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.

**2.3. Федерация налоговых администраторов (ФНА).**

Эта организация является некоммерче­ской ассоциацией, в которую входит руководст­во налоговых служб всех пятидесяти штатов, федерального округа Колумбия и г. Нью-Йорка. ФНА, в отличие от МНК, является не админи­стративным налоговым органом, а скорее ме­ханизмом для кооперации усилий всех штатов по улучшению методов и качества деятельности налоговых служб. Свои задачи ФНА решает с помощью исследований, публикаций и распро­странения информации о налоговой политике штатов, их налоговых служб практической дея­тельности, а также путем переподготовки нало­говых служащих и координации соответству­ющих международных программ и программ «Федерация-штаты».

ФНА регулярно публикует информацион­ные выпуски и исследовательские доклады по текущим проблемам налоговой службы, орга­низует разнообразные курсы и проводит конфе­ренции по проблемам и методам работы нало­говых служб штатов. ФНА также проводит работу с последними по разъяснению федераль­ных законодательных инициатив и исследует проблемы, возникающие у налоговой службы.

**2.4. Региональные соглашения о сотрудниче­стве.**

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.

**2.5. Взаимный обмен информацией.**

Кроме вы­шесказанного, почти все штаты заключают взаимные соглашения по обмену информацией о налоговых декларациях. Этот обмен может осуществляться либо через Соглашение о едино­образном обмене информацией, разработанное ФНА и исполняемое почти в сорока пяти шта­тах, либо через самостоятельные соглашения о взаимном обмене информацией по принципу:

налогоплательщик-на-налогоплательщика или штат-на-штат. Обмен может быть и более все­сторонним. Так, например, Нью-Йорк, Нью Джерси и Коннектикут постоянно обменивают­ся информацией по физическим лицам в метро­полии Нью-Йорк Сити, работающим в одном штате, а проживающим в другом, для согласо­ванного определения места возникновения до­хода и правильного расчета льгот по уплачен­ным в другом штате налогам.

**3. Модернизация Службы внутренних доходов США.**

22 июля, 1998, Конгресс предписал Акт о реформировании СВД (**IRS *R*estructuring and *R*eform *A*ct of 19*98 -*** RRA98). Ранее, в январе 1998, Комиссар СВД Чарльз О. Россотти объявил свою Концепцию модернизации СВД[[4]](#footnote-4)1 (**Concept for Modernizing the IRS**). Вместе, RRA98 и Концепция Комиссара предусматривают самые крупные изменения в организации и работе СВД с 1952 года. Бюджет СВД на 2000 финансовый год составляет 8.105 млрд. долл. (в 1999 г. бюджет составил 8.103 млрд. долл.) поддерживает программу, содержащуюся в RRA98, и включает Концепцию модернизации СВД.

Основная задача Концепции — значительное повышение качества обслужи­вания американских налогоплательщиков.

Как полагают в США, администрация на­логового ведомства, основное внимание которой прежде концентрировалось на совершенствова­нии внутренних процедур работы, в настоящее время должна сосредоточиться на работе с на­логоплательщиками. Подобно большинству современных крупных корпораций, которые со­здают свою структуру исходя из цели макси­мально полного удовлетворения потребностей своих клиентов, налоговая служба ставит во главу угла интересы налогоплательщиков, ко­торые являются основными клиентами любого налогового ведомства. СВД США пытается как можно глубже понять проблемы американских налогоплательщиков и сделать все возможное, чтобы они могли выполнить свои налоговые обязательства в соответствии с действующим законодательством.

Основным принципом работы СВД США продолжает оставаться обеспечение так называемого добровольного налогопослушания нало­гоплательщиков. Данный принцип предполага­ет, что налогоплательщики согласны следовать установленному порядку и закону без принуж­дения их к этому насильственными действиями. В сжатой форме концепция добровольного на­логопослушания может быть представлена сле­дующим образом. СВД США занимается не сбором налогов, а созданием условий для того, чтобы все налогоплательщики США уплачивали налоги вовремя и в полном объеме. Решить эту задачу путем поголовной проверки всех нало­гоплательщиков невозможно. Поэтому, получив от граждан налоговые декларации, налоговая служба выбирает наиболее «перспективных» налогоплательщиков с точки зрения возможности получения сумм дополнительных начислений. Эти налогоплательщики подвергаются тщатель­ной проверке (подчеркиваем, проверяются именно налогоплательщики, а не их деклара­ции), по результатам которой делаются дона­числения. Об аресте и распродаже имущества злостных недоимщиков сообщается в средствах массовой информации.

Таким образом, американский налогопла­тельщик должен постоянно сознавать, что надо вовремя и полностью платить налоги, во избе­жание конфликтов с налоговой службой.

В последние годы работа налогового ведом­ства Соединенных Штатов по обеспечению до­бровольного налогопослушания американцев стала давать сбои. В американской печати по­явились многочисленные публикации о злоупот­реблениях работников налоговых органов, стре­мившихся любой ценой заставить нерадивого налогоплательщика заплатить налоги.

В настоящее время СВД США обрабатывает 200 млн. налоговых деклараций в год, представ­ляет услуги миллионам налогоплательщиков, ежегодно обеспечивает поступление в федераль­ный бюджет более 1,7 трлн долл.

Условно можно считать, что налоговая служба предоставляет налогоплательщикам два вида услуг.

Первый — обслуживание каждого налогоп­лательщика в отдельности. Здесь имеются в виду как обычные операции, связанные с предостав­лением налогоплательщику информации и форм деклараций для заполнения, так и более сложные формы обслуживания в случаях, когда в результате проведения налоговой проверки выявлен долг налогоплательщика перед федеральным бюджетом.

Второй — обслуживание всех налогопла­тельщиков, имея в виду, что налоговая служба призвана обеспечить справедливость налогооб­ложения граждан страны в целом. Налоговая система США основывается на идее, суть кото­рой заключается в том, что если законопослуш­ный налогоплательщик по собственной воле вы­полняет свои налоговые обязательства, то он вправе ожидать, что точно также будут отно­ситься к выполнению своих обязательств его соседи по дому или конкуренты по бизнесу.

Руководство СВД США уверено, что с те­чением времени американское налоговое ведом­ство сможет значительно повысить качество всех услуг. Эта уверенность основывается на высокой компетентности персонала, работу которого, од­нако, затрудняют устаревшая техника и не от­вечающие современному уровню менеджмента процедуры.

Весной текущего года СВД США присту­пила к выполнению новой программы — Про­граммы совершенствовании отношений с нало­гоплательщиками и их обслуживания. Руково­дитель Программы подчинен непосредственно Комиссару СВД.

Основная цель Программы — обработка со­тен рекомендаций по улучшению работы СВД, полученных от других организаций, а также координация и планирование мероприятий по повышению качества обслуживания налогоплательщиков. Рекомендации поступили от Сенатского комитета по финансам, администрации вице-президента США, Главного контрольно-финансового управления, Комиссии по реорга­низации СВД США. Исполнители Программы изучают рекомендации, поступившие также из других источников, доклады групп внутреннего контроля СВД, отзывы и рекомендации самих налогоплательщиков, что, пожалуй, и сложившейся ситуации имеет решающее значение. Ра­бота строится так, чтобы ни одна рекомендация не осталась непроанализированной и неучтен­ной, и чтобы по каждой было принято конкрет­ное решение. Причем решение должно быть принято в установленные сроки и увязано с решениями по другим рекомендациям.

Одновременно группа управления Програм­мой должна координировать выполнение обяза­тельств перед внешними организациями и обес­печивать реализацию Программы в увязке с крат­косрочными и долгосрочными целями СВД.

Одним из последних новшеств, внедренных в практику работы СВД США, стал ежемесячно проводимый в отделениях этого ведомства на местах так называемый День налогоплательщи­ка. В этот день налогоплательщик может прийти в отделение СВД и получить ответ по накопив­шимся проблемам, которые не удалось решить по телефону. При этом он вправе рассчитывать, что налоговики отнесутся к нему с полным вниманием и сочувствием.

В период декларационной кампании 1998 г. бесплатные телефоны справочно-консультационной службы налогового ведомства страны ра­ботали по 16 часов в сутки в течение всех дней недели, кроме воскресенья. В этот же период более 150 местных отделений СВД были от­крыты и по субботам.

Пытаясь избежать жестких действий сотрудников налогового ведомства по отношению к недоимщикам, СВД разрабатывает специальные процедуры рассмотрения особо сложных дел налогоплательщиков. Руководство СВДприняло меры по повышению уровня уп­равления мероприятиями по принудительному взысканию недоимки, в частности, по арестам имущества.

Одновременно осуществляется программа подготовки вычислительной системы СВД США к переходу в новое тысячелетие, которая направлена на предотвращение так называемой ошибки 2000 года. Суть ее в том, что в попытке сэкономить дорогостоящую память компьютеров американские программисты в семидесятые го­ды сократили обозначение дат до шести цифр: ГГ. ММ. ДД. (две цифры для обозначения года, две — месяца, две — дня). Долгое время ни никому не мешали, и никакой неоднозначности при прочтении цифр вроде «88.04.21» (понимая под этим 21 апреля l988 г.) не возникало. Од­нако с приближением 2000 г. возникли обосно­ванные опасения, что компьютеры прочтут чис­ло «00» как 1900. При этом машины могут быть запрограммированы таким образом, что возраст налогоплательщика, родившегося в 1980 г., на рубеже столетий станет отрицательным и ока­жется равным минус 80 годам. Проблемы, свя­занные «с ошибкой 2000 года», могут возник­нуть еще до наступления 2000 г., поскольку некоторые программы прогнозирования и экс­траполяции рассчитаны на оперирование дан­ными, относящимися к будущему времени.

Чтобы исключить возникновение проблем, связанных со сменой тысячелетия, СВД приняла новый стандарт представления дат. Да­ты теперь должны представляться в виде после­довательности из 8 символов ГГГГ. ММ. ДД, т.е. для обозначения года будут использоваться четыре цифры. СВД планирует связаться со всеми партнерами и установить конкретные сро­ки принятия нового формата представления дат. Все контрагенты СВД должны подтвердить го­товность получения данных в новом формате и использовать его при взаимодействии с СВД. Согласно планам используемое в СВД программное обеспечение как покупное, так и собственной разработки должно быть адаптиро­вано к новому стандарту до 31 января 1999 г. Тем самым ожидается, что большинство работ будет завершено уже к началу декларационной кампании 1999 г.

Очевидно, что все перечисленные меропри­ятия носят краткосрочный характер и не затра­гивают основ работы налоговой службы. Для того чтобы добиться проведения кардинальных изменений, СВД США потребуется провести преобразования по пяти основным направлениям.

СВД предоставляет разные услуги налогоп­лательщикам, начиная от просвещения и закан­чивая оказанием помощи в заполнении деклараций и уплате налогов. В соответствии сновойконцепцией обслуживание налогоплательщиков будет нацелено на быстрое распознание, реше­ние и предотвращение возникновения проблем у налогоплательщиков. Основное внимание при этом будет уделено распределению налогопла­тельщиков по категориям и организации работы с ними в соответствии со спецификой каждой категории. Например, учащемуся колледжа до­статочно заполнить простейшую декларацию 1040EZ и ограничиться десятиминутным теле­фонным разговором с представителем налоговой инспекции.

Осложнения в отношениях налоговой служ­бы и налогоплательщика могут быть связаны с недоимками и их взысканием. В настоящее время в 90% случаев срок недоимки превышает шесть месяцев, а зачастую бывает и значительно большим. Такая ситуация в отношениях между фирмами в частном секторе совершенно недо­пустима. Опыт этих отношений показывает, что наиболее эффективно долг может быть взыскан при условии, когда потенциально ненадежный плательщик находится под постоянным контро­лем и его проблема становится известной контр­агенту на самом раннем этапе ее возникновения, что позволяет совместно с должником вовремя разработать график погашения задолженности. Быстрая реакция налоговой службы на возник­новение недоимки в данном случае будет как в ее собственных интересах, так и в интересах налогоплательщиков. Одновременно сводится к минимуму необходимость применения принуди­тельных мер для взыскания недоимки.

**3.1. Новая организационная структура СВД.**

Применительно к потребностям налогопла­тельщика планируется перестроить организаци­онную структуру службы. В настоящее время СВД насчитывает 33 окружных отделения и 10 центров обслуживания — всего 43 структурные единицы. Каждое из этих структурных подразделений несет ответственность за обслуживание налогоплательщиков всех категорий, зарегистрированных на данной территории. При смене места жительства нало­гоплательщик попадает под юрисдикцию дру­гого регионального подразделения. В системе взимания налогов и сборов существуют три под­системы органов, эксплуатирующие три неза­висимые вычислительные системы. При этом каждая независимо от других собирает данные по тем категориям налогоплательщиков.

Между заместителем руководителя СВД и рядовым инспектором, непосредственно работающим с налогоплательщиком, можно насчитать восемь промежуточных звеньев управ­ления. Хотя количество окружных подразделе­ний в последние годы было уменьшено, струк­тура налогового ведомства США продолжает оставаться слишком громоздкой и характеризу­ется низкой ответственностью по вертикали.

Следуя логике организации частных финан­совых организаций, руководство СВД предлагает перестроить структуру своего ведом­ства с ориентацией на четыре крупные катего­рии налогоплательщиков[[5]](#footnote-5). Каждое из четырех крупных подразделений будет решать все воп­росы, возникающие у налогоплательщиков оп­ределенной категории, и нести полную ответст­венность за качество их обслуживания. Такие подразделения заменят собой четыре окружных подразделения и возьмут на себя значительную часть функций центрального аппарата, что даст возможность центру уделять больше внимания решению стратегических вопросов.

К первому подразделению будут отнесены примерно 90 млн. налогоплательщиков, кото­рые имеют только трудовые доходы и доходы от инвестиций. Основная потребность этой мно­гочисленной группы налогоплательщиков (они составляют почти 80% всех налогоплательщи­ков) — получение помощи при подаче декла­раций и сборе финансовых данных. Проблемы с взысканием недоимки практически не возни­кают, поскольку основная масса налогов взима­ется посредством удержания у источника вы­плат. Поэтому основная работа с налогоплатель­щиками этой категории сводится к разрешению возможных проблем, связанных с вычетами на содержание иждивенцев, другими льготами, за­четами. Эти проблемы предлагается решать, в том числе, за счет просвещения налогоплатель­щиков силами добровольцев и специалистов по заполнению деклараций. Другое направление работы с этой категорией налогоплательщиков

— телефонное обслуживание и обслуживание непосредственно в структурных подразделениях службы, где налогоплательщик может получить незамедлительную помощь в личном общении с представителем СВД.

Вторая важная группа налогоплательщиков — представители малого бизнеса, включая пред­принимателей без образования юридического лица. В США к этой категории относятся при­мерно 40 млн. налогоплательщиков, и у них значительно чаще возникают сложности при заполнении деклараций. Здесь нередки пробле­мы, связанные с уплатой налогов через уполно­моченные банки, с необходимостью ежеквар­тально подавать декларации об удержании на­лога с наемных работников, с необходимостью заполнения множества других деклараций и анкет. Предоставление услуг налогоплательщикам этой категории характеризуется значительными трудностями, в том числе в обеспечении налогопослушания и принудительном взыскании на­логов. В особом внимании налоговиков нужда­ются начинающие предприниматели малого бизнеса.

Налогоплательщики крупных предприятий, количество которых ограничено, образуют третью категорию. Эти налогоплательщики выплачивают значительную часть доходов феде­рального бюджета в виде налогов, удерживае­мых у источника, акцизов, налога на прибыль Отличительные особенности этой категории на­логоплательщиков — громоздкость и запутан­ность налогового законодательства и финансо­во-бухгалтерской отчетности. Здесь нередко воз­никают проблемы, связанные с международной деятельностью компаний.

Последняя, четвертая категория, включает в себя налогоплательщиков, освобожденных от налогообложения (так называемые пенсионные программы, некоммерческие организации, органы власти штатов и органы власти на местах). Это — налогоплательщики многих учреждении социальной сферы и управления с совершенно особыми потребностями с точки зрения обслуживания налоговым ведомством. Хотя обычно налогоплательщики этой категории освобожда­ются от выплаты налога на прибыль, они дают более 190 млрд. долл. в год поступлений в виде отчислений в фонды социального страхования и налогов, удерживаемых со служащих у ис­точника. Кроме того, под контролем налоговой службы находятся необлагаемые активы сум­марной стоимостью 5 трлн. долл.

Налогоплательщики этой категории под прикрытием освобождения от налогообложения могут задуматься коммерческой деятельностью, уходя тем самым от уплаты налогов. Поэтому, освобождение от налогов вовсе не означает ос­вобождение от внимания со стороны налогового ведомства.

Ожидается, что построение налогового ве­домства с ориентацией на обслуживание четы­рех упомянутых категорий налогоплательщиков позволит сократить количество промежуточных звеньев управления и ускорить прохождение информации по вертикали. Это облегчит пони­мание задач административным руководством и позволит добиться общего повышения ответственности исполнителей.

В каждом подразделении будет создана своя группа управления. Организация работы с оп­ределенной категорией налогоплательщиков, имеющих примерно одинаковые отношения с налоговой службой, позволит быстро распозна­вать возникающие проблемы, находя наиболее оптимальные способы их решения, и вырабаты­вать адекватную реакцию налоговых органов.

Большое значение в процессе модернизации СВД предполагается придать решению проблемы правильного выбора внутренних «про­изводственных показателей». В настоящее время показатели качества работы в СВД ори­ентированы на оценку исполнения внутренних процедур, не отражают настроений налогопла­тельщиков и степень их удовлетворенности рабо­той налогового ведомства. Новые показатели будут связаны с внешними оценками, соответство­вать главным целям СВД и будут учитывать:

- общий уровень налогопослушания данной категории налогоплательщиков;

- удовлетворенность клиентов налоговой службы — налогоплательщиков — уровнем ил обслуживания;

- удовлетворенность сотрудников налоговой службы своей работой;

- интенсивность усилий, предпринимаемых сотрудниками налогового ведомства в направлении совершенствования внутренних технологи­ческих процедур

Одним из направлений модернизации СВД является переоснащение этой службы вы­числительной техникой. Известно, что компью­терные системы являются существенным фак­тором, организующим технологические опера­ции внутри ведомства и в значительной степени отражающим его сложившуюся организацион­ную структуру. Переосмысление технологиче­ских процедур и перестройка организационной структуры ведомства создадут основу для эффективного перехода на новую технику.

Представив на суд общественности новую концепцию модернизации налоговой службы, СВД планирует провести ее всесторон­нюю оценку, а затем составить четкий график ее реализации. Концепцию предполагается об­судить как с работниками своего ведомства, так и с внешними консультантами. В качестве од­ного из них была выбрана консультационная фирма по международному менеджменту к тех­нологии Booz-Allen & Hamilton, которая выпол­нит оценку рисков и анализ проекта модерни­зации.

II. НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ ФРГ.

Специального налогового ведомства в ФРГ 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.

К примеру, общая численность работников Министерства финансов зем­ли Шлезвиг-Гольштейн, Верховной финансовой дирекции и на­логовых инспекций — 4 тыс. человек (в Минфине —200 сотруд­ников, а в Верховной финансовой дирекции —400).

В Федеральном министерстве финансов наряду с другими имеются 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 ФРГ имеются консультанты по на­логам. Это не работники Министерства финансов, но последний выдает им лицензию на право деятельности. Они дают платные консультации. Профессия весьма необходимая, так как налоговое законодательство ФРГ 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, сельхозпредприятий 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 ФРГ нет специальной налоговой полиции и в случае сопротив­ления привлекается обычная). В одной из инспекций г. Киля действует единственный на всю землю Шлезвиг-Гольштейн отдел наследства и подарков. Земли в ФРГ делятся на общины, и везде в них имеется налоговый отдел.

Здесь существует четыре уровня государственной службы, каждому из них соответствует определенная степень образования и номенклатура должностей. От их категории зависит и размер заработной платы. К низшему (А1—А5) уровню службы относятся завхоз, курьер и т. п. Средний уровень (А5—А9) предполагает наличие аттестата зрелости и двухгодичного обучения в финан­совой школе (должности ассистента, секретаря, инспектора служ­бы). Категория А9 — начальная для повышенного уровня службы (А9—А13), здесь необходимо специальное трехлетнее образова­ние. Эта категория является начальной для налоговых инспек­торов, их месячный оклад составляет 2147 марок. После категории А13 —высший уровень службы (А13—А16), к ней относится ру­ководство инспекций. Оклад каждого работника (на той же долж­ности) автоматически повышается каждые два года. Например, начальный оклад сотрудника среднего уровня службы (категория А5) с 1716 марок возрастает через два года до 1779 марок. После 18 лет службы максимальный оклад в этой должности составит 2259 марок.

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 ФРГ 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, а тесное взаимодействие налоговых служб с правоохранительными органами, прежде всего в части обмена информацией, способ­ствовало заметной активизации борьбы с определенными видами преступлений.

# 1. Налоговая полиция ФРГ – «Штойфа»: права и полномочия.

Специальным органом ми­нистерства финансов ФРГ, в компетенцию которою входят вопросы практической реали­зации налоговой политики страны, является налоговая полиция - "Штойфа" (“Steufa”).

Налоговая проверенная полиция начала функциони­ровать в 1922 году. Однако наименование "служба налогового преследования" (Steuerfahndungstelle) - "Штойфа" офици­ально введено в 1934 году приказом имперского мини­стерства. В настоящее вре­мя не существует единой организации налогового сы­ска. Земли ФРГ, каждая в соответствии со своим зако­нодательством, создали собственные структуры.

В большинстве земель "Штойфа" является составной частью министерства финансов. Исключение составляют г. 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.

Так, § 353 предусматривает ответственность за незаконное взимание непредусмотренных сборов и уменьшение платежа. Часть первая данного парагра­фа устанавливает, что должно­стное лицо, завышающее раз­мер налогов, сборов или дру­гих выплат для общественной кассы, если оно знает, что должник обязан выплатить значительно меньшую сумму или не платить ее вообще, и при этом указанное выше должно­стное лицо противоправно не вносит в кассу данную завы­шенную сумму целиком или частично, наказывается лише­нием свободы от 3 месяцев до 5 лет. Часть вторая указывает, что так же наказывается долж­ностное лицо, которое при служебных выплатах денежных сумм или натуральных выдачах противоправно удерживает их и учитывает выплату как полно­стью выданную.

Параграф 355 УК ФРГ уста­навливает ответственность за нарушение налоговой тайны в виде лишения свободы на срок до двух лет или денежного штрафа - для тех, кто неправо­мерно:

1) разглашает или исполь­зует сведения о другом лице, ставшие ему известными как должностному лицу:

а) в ходе процесса по делу, подлежащему ведению админи­стративных учреждений или по налоговому делу,

б) в ходе уголовного произ­водства по налоговому право­нарушению или производства по назначению и взиманию штрафа за налоговое наруше­ние,

в) по другому поводу вслед­ствие сообщения финансовому органу или законно предписан­ного представления платежно­го извещения в финансовый орган, или представления об обложении налогами;

2) разглашает или исполь­зует чужую производственную или коммерческую тайну, ко­торая стала ему известна как должностному лицу в ходе на­званного производства.

К должностным лицам при­равниваются:

— лица, специально упол­номоченные на выполнение публичных обязанностей;

— эксперты, выполняющие должностные функции;

— служители церкви и дру­гих религиозных обществ пуб­личного права, выполняющие должностные функции.

Данное деяние преследует­ся только по заявлению началь­ника по службе виновного лица или потерпевшего. При деяни­ях, совершенных экспертом, выполняющим должностные функции, руководитель учреж­дения, которого касается про­изводство, вносит предположе­ние о возбуждении уголовного дела помимо потерпевшего.

Ответственность за нарушение обязанности ведения бух­галтерских книг предусмотрена § 283b УК ФРГ. Лишением свободы на срок до двух лет или денежным штрафом наказыва­ется:

1) тот, кто не ведет торго­вые книги, хотя это является его законной обязанностью, или ведет эти книги, но изме­няет их таким образом, что зат­рудняет представление о своем имущественном положении;

2) утаивает, скрывает, раз­рушает или повреждает торго­вые книги либо иную докумен­тацию, хранение которой яв­ляется его обязанностью, ус­тановленной торговым правом, до истечения срока хранения, предусмотренного законода­тельством, и тем самым затруд­няет представление о своем имущественном положении;

3) нарушая торговое право:

а) составляет баланс таким образом, что затрудняет пред­ставление о своем имуществен­ном положении,

b) не составляет баланс сво­его имущества или не проводит инвентаризацию в предпи­санные сроки.

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

Статьи 28—93 Налогового кодекса Германии устанавлива­ют, что при проведении рас­следований по делам, связан­ным с нарушениями финансо­вого и налогового законода­тельств, представители «Штойфы» имеют те же права, что и сотрудники полиции, руковод­ствующиеся в своей деятельно­сти соответствующими положе­ниями уголовно-процессуального кодекса.

Вместе с тем, по заключе­нию западных экспертов, опе­ративные возможности сотруд­ников «Штойфы» даже не­сколько шире, чем у служащих Федеральной уголовной поли­ции. В частности, ст. 399 и 404 Налогового кодекса предо­ставляют значительные полно­мочия налоговой полиции на проведение обысков и личных досмотров граждан, задержа­ние подозреваемых лиц и кон­фискацию документов.

В соответствии со ст. 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. Начиная с 1989 г. «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 счет финансовых махинаций и налоговых правонарушений ежегодно недополучает свыше 10 млрд. марок. В связи с этим правительство страны в начале 1992 г. обязало германские банки отслеживать и предостав­лять «Штойфе» информацию обо всех финансовых операци­ях населения, превышающих 30 тыс. 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.

Рассматривая ответствен­ность за налоговые правонару­шения и преступления по за­конодательству Германии, не­обходимо отметить, что в не­мецкой судебной практике в делах по расследованию фактов уклонения от налогов различа­ют следующие стадии правона­рушении:

— уклонение от налогов — завершенное действие;

— попытка уклонения;

— подготовительные дей­ствия к уклонению от налогов.

В случае с фиксированны­ми налоговыми ставками (по­доходный налог, налог с обо­рота, с капитала, средств про­изводства, с наследования) — завершенным действием считается сам факт неуплаты нало­га, т.е. невыполнение требо­вания об уплате налога по ис­течении установленного срока. При этом началом срока счи­тается время, когда в данном административном округе за­кончен процесс установления соответствующим финансовым органом этих налоговых ставок.

Попыткой уклонения от на­лога считается неуплата налога в период до наступления завер­шенности действия. Попытка уклонения от налога, как и само уклонение, подлежат на­казанию.

При отсутствии попытки уклонения, если имеют место лишь подготовительные дей­ствия по целенаправленному уклонению от налогов, они квалифицируются как подго­товка к действию и наказанию не подлежат.

Например, неправильное ведение книг бухгалтерского учета или неправильное запол­нение декларации не считает­ся уклонением от налога. Ук­лонение от уплаты налога на­ступает с момента предъявле­ния налоговому инспектору неправильно заполненных дек­лараций или бухгалтерских книге преднамеренными иска­жениями. В судебном процес­се при расследовании фактов уклонения от налогов различа­ются также непосредственное исполнение и соучастие. При этом соучастие может быть как непосредственное, так и опос­редованное, например подстрекательство к действию.

Исполнителями о делах по уклонению от налогов могут быть не только налогоплатель­щики, но и их законные пред­ставители, доверенные лица, представители органов налого­обложения, другие юридичес­кие и физические лица, кото­рые также подлежат наказа­нию, — штрафу.

Уклонение от налога может выражаться в активных или пассивных действиях. Актив­ным действием считается пред­ставление неправильно запол­ненной налоговой декларации с целью занижения суммы, подлежащей налогообложению.

К пассивным действиям от­носятся случаи непредставле­ния декларации. Как в пер­вом, так и во втором случае действия квалифицируются по ст. 153 Налогового кодекса как уклонение от налогов, однако характер конкретных действий учитывается при вынесении приговора.

При расследовании дел раз­личают также временное укло­нение от уплаты налогов и по­стоянное уклонение. Если на­логоплательщик вводит в заб­луждение налоговые органы или затягивает сроки выплаты налогов, то это квалифициру­ется как временное уклонение от налогов. Такие правонару­шения, равно как и занижение налоговой суммы, не расцени­ваются как случаи основного состава уклонения от уплаты налогов. Некоторые немецкие юристы и эксперты по налогово-правовым вопросам счита­ют, что неуплата налога ввиду отсутствия налоговой деклара­ции со стороны налогоплатель­щика не должна быть уголовно наказуема, т.к. на практике довольно сложно определить, в каком случае речь идет о вре­менном, а в каком случае о постоянном уклонении от уп­латы налогов.

Таким образом, немецкое налоговое право предоставляет налогоплательщикам возмож­ность в свое оправдание заявлять, что они лишь временно уклонялись от уплаты налогов или не представляли своевре­менно налоговую декларацию.

Важным является также ус­тановление точной суммы на­логовой задолженности, по­скольку от этого зависит мера наказания для налогоплатель­щика, нарушившего налоговое законодательство. Эта задача входит в обязанности не нало­гового инспектора или поли­цейского, а судьи, который рассматривает дело. Определяя сумму налоговой задолженно­сти, судья не должен ориенти­роваться на суммы задолженно­сти, выявленные до него на­логовыми и правоохранитель­ными органами.

Все приведенные выше по­ложения, регулирующие ответственность за налоговые правонарушения, имеют (как, впро­чем, и в судебных расследова­ниях по другим делам) право­вое значение и влияют на вы­бор санкций.

Уклонение от налогов в Гер­мании наказывается лишением свободы на срок до пяти лет, а также денежными штрафами в размерах, определяющихся с учетом величины суммы, по­лученной при уклонении от налогообложения. В настоя­щее время чаще применяется лишение свободы условно от одного года до двух лет. Что касается назначения денежных штрафов, то самый низкий штраф составляет 2 марки, а самый высокий — 10 тыс. не­мецких марок.

В случаях значительного обогащения в результате укло­нения от уплаты налогов, что считается злостным нарушени­ем законодательства, возмож­но совмещение лишения сво­боды с денежным штрафом.

В соответствии с § 370 На­логового кодекса в особо слож­ных случаях предусмотрено ли­шение свободы сроком до 10 лет, например, если лицо в результате уклонения от уп­латы налогов получило доход в крупном размере и при этом использовало фальшивые доку­менты.

При наказаниях, связанных с лишением свободы на срок свыше одного года виновным может быть запрещено работать в государственных учреждени­ях, участвовать в выборах. У них могут быть конфискованы товары, продукция н другие вещи, которые приобретались на деньги, вырученные от ук­лонения от уплаты налогов, а также транспортные средства, использовавшиеся при этих действиях. В этих случаях виновные могут быть лишены во­дительских прав, а также воз­можности заниматься, прежней профессией.

Анализ деятельности нало­говых органов Германии в пос­ледние годы дает основание считать, что накопленный ими положительный опыт может быть использован в России для совершенствования законода­тельства и практической дея­тельности органов по выявле­нию и пресечению правонару­шений, связанных с уклонени­ем от уплаты налогов.

Социологи и криминалисты Германии различают две основ­ные причины уклонения от уп­латы налогов: дела фирмы идут слишком плохо, чтобы платить налоги; дела фирмы идут слиш­ком хорошо, чтобы платить на­логи. Поэтому в налоговом ро­зыске делят налогоплательщи­ков на три основные группы:

предприниматели, уклоняю­щиеся от уплаты налогов с целью создания стартового капи­тала; предприниматели, укло­няющиеся от уплаты налогов с целью вложения сокрытых средств в дело, в расширение сферы деятельности фирмы;

предприниматели, уклоняю­щиеся от уплаты налогов с це­лью ведения светского образа жизни. Разумеется, и меры наказания к представителям этих групп различны. Но к пос­ледним, как правило, приме­няются довольно жесткие меры.

Быстрое увеличение объема сокрытых от налогообложения денег в обороте предприятий вынуждает их владельцев ис­пользовать различные способы для легализации таких денег во избежание административных или уголовных санкций со стороны налоговых и судебных органов.

**2. Документальные налоговые проверки в ФРГ.**

Проводимые в ФРГ документальные про­верки охватывают относительно небольшое количество предприятий. Так, например, из 160 тысяч предприятий, расположенных на территории г. Берлина, ежегодно проверяют­ся 30 тысяч *(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.

**2.1. Виды отбора налогоплательщика для проверки.**

Основным документом, определяющим порядок осуществления процедуры отбора налогоплательщиков для проведения конт­рольных проверок, является приказ Минфи­на ФРГ от 08.03.81 "О рационализации от­бора налогоплательщиков для проведения контрольных проверок".

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

**А) Случайный отбор.**

Предполагает выбор объектов для проведения контрольных проверок на основе применения методов ста­тистической выборки.

При этом преследуются следующие цели:

а) обеспечение максимально возможно­го охвата предприятий контрольными про­верками:

6) профилактика налоговых нарушений внезапностью и непредвиденностью конт­рольных проверок;

в) оценка общего состояния налоговой дисциплины на контролируемой налоговым органом территории за счет репрезентатив­ного отбора всех категорий налогоплатель­щиков для проверок.

**Б) 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 ФРГ 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 учетом имеющегося кадрового потен­циала налогового органа, являются следую­щие категории предприятий:

1. *Крупные предприятия.* Согласно действу­ющей в ФРГ классификации к крупным от­носятся предприятия с годовым оборотом более 11.5 млн. немецких марок и (или) го­довой прибылью свыше 450 тыс. немецких марок. Законодательством ФРГ 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 непроведении проверки в указанные сроки может приниматься руко­водителем отдела контрольных проверок по договоренности с руководителем отдела на­числений.

2. *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).

3. *Предприятия, не подвергавшиеся провер­ке в течение длительного времени.* 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 объемов 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 ФРГ 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 ФРГ о со­вершении предприятием крупных экспортных (импортных) операции (по за­конодательству ФРГ 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;

— значительное увеличение сумм амор­тизационных отчислений без достаточных оснований предполагать правомерность такого роста (прирост имущества, изменение его структуры, переоценка и т.д.).

На основании налоговых деклараций, данных отчетности, а также других имеющих­ся в распоряжении налогового органа мате­риалов предприятия подвергаются углублен­ному предпроверочному анализу (с исполь­зованием специальных компьютерных про­грамм). В процессе этой работы налоговый орган анализирует отдельные балансовые ста­тьи, сопоставляет статьи прихода и расхода отдельных видов материальных ценностей, показатели оборачиваемости материальных запасов, состав имущества налогоплательщи­ка и т.д. с целью определения основных воп­росов для выяснения в холе последующей налоговой проверки.

В результате предпроверочного анализа вырабатывается конкретная концепция провер­ки, учитывающая основные последующие про­верочные действия, которая включает в себя предположительные основные задачи провер­ки и, по возможности, вопросы, не затраги­ваемые в процессе проверки (например, когда они подробно рассматривались во время про­шлой проверки, и нет оснований предполагать, что по ним имелись нарушения). Предусмот­ренные налоговым инспектором отдельные участки последующей проверки, а также учас­тки, оставленные в стороне, отражаются в за­писке, представляемой руководителю отдела налоговых проверок вместе с проектом распо­ряжения о назначении проверки.

**2.2. Организация налоговых проверок**

В соответствии с Положением о проведе­нии финансовой проверки, утвержденным Минфином ФРГ по согласованию с Бундес­ратом ФРГ, 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 объеме.

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 нм пре­доставлено право самостоятельно проводить проверки отдельных налогоплательщиков, ко­торое обычно используется при проверке наи­более крупных налогоплательщиков, имеющие разветвленную производственную структуру.

Заслуживает внимания действующая в ФРГ 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.

Сообщение о назначении проверки, предполагаемом сроке ее проведения с ука­занием фамилии проверяющих доводится до сведения налогоплательщика заблаговременно до начала проверки, если это не помеша­ет последующей проверке. Как правило, уведомление о предстоящей проверке крупные предприятия получают за 4 недели до ее 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 (болезнь налогоплательщика, его нало­гового консультанта или сотрудника предпри­ятия, присутствие которого необходимо при проведении проверки, нарушение нормаль­ной деятельности предприятия, вызванное реорганизацией или обстоятельствами непре­одолимой силы и т.д.). Ходатайство налого­плательщика о переносе срока проверки мо­жет быть удовлетворено и в случае возложения на него налоговым органом обязанности вы­полнения подготовительных работ перед про­ведением проверки.

Средняя продолжительность контрольных проверок составляет:

на крупном предприятии — 25-30 дней;

на среднем предприятии — 15 дней;

на малом и мелком предприятиях — 6-8 дней.

Проверка среднего, малого или мелкого предприятия осуществляется, как правило, силами одного проверяющего, в то время как крупного — группой из двух или трех человек.

Во время проверки налоговый инспектор обязан устанавливать обстоятельства, имею­щие существенное значение для исчисления и уплаты налогов. При этом налогоплатель­щик должен ставиться в известность в про­цессе проверки обо всех выявленных обстоя­тельствах дела и вероятных последствиях, если тем самым не наносится ущерб цели и ходу проверки.

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. Если плательщик или названные им лица не в состоянии сообщить необходи­мые сведения или если этих сведений недо­статочно для выяснения существа вопроса, то проверяющий имеет право обратиться за необходимой информацией к другим сотруд­никам предприятия.

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.

Налоговый орган по ходатайству нало­гоплательщика может, перед тем как подпи­сывать, направить ему акт проверки, давая тем самым возможность выразить свою пози­цию по поводу его содержания в приемле­мый срок.

По окончании налоговой проверки про­водится собеседование с налогоплательщи­ком (его представителем), за исключением случаев, когда по результатам проверки размеры налоговых обязательств остаются без изменений, либо при отказе налогоплатель­щика от участия в собеседовании. На заклю­чительном собеседовании обсуждаются спор­ные обстоятельства дела, а также дается правовая оценка фактов, выявленных в ходе проверки, и их последствия.

Анализ опыта ФРГ 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.

**Заключение.**

В заключение, необходимо отметить неко­торыеосновные положительные моменты**,** характерные для си­стемы сбора налогов в США и ФРГ, влияющие на поступление налогов в государственную казну, которые могут быть уч­тены при становлении эффективного налогового контроля в нашей стра­не.

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 США.

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.

**Список использованной литературы:**

1. Сашичев В.В. “Опыт организации налоговых проверок в ФРГ и некоторые проблемы совершенствования процедур налогового контроля в России”, //Налоговый вестник, М, № 10, 1997 г.

2. Л.С. “О налоговой реформе в ФРГ”, //БИКИ, М, № 7, 21 января 1999 г.

3. Соловьев И. “Организация борьбы с налоговыми правонарушениями и преступлениями”, //Налоги, выпуск второй, 1999 г.

4. Болтроменюк В. “Германия: «Штойфа» выходит из тени”, //Налоговая полиция, М, № 5, 1997 г.

5. Платонова Л. “Они приходят без приглашения”, //Налоговая полиция, М, № 10, 1999 г.

 6. Пикунов Н.И. “Организация работы налоговых органов США”, //Финансы, № 6, 1995 г.

7. Фомина О. “Налоговый контроль в США”, //Финансовый бизнес, № 7, 1995 г.

8. “Налоговая полиция США”, //Деловая жизнь, № 4, 1996 г.

9. “Американская налоговая служба: децентрализованная система”, //РЭЖ, № 3, 1997 г.

10. “В США своя реформа”, //Налоговая полиция, № 18, 1998 г.

11. Варнавская Н., Козловский В. “Вторая американская революция”, //Коммерсантъ власть, № 26, 14 июля 1998 г.

12. Воловик Е.М. “Федеральная налоговая служба США и крупные налогоплательщики”, //Финансовая газета - региональный выпуск, № 27, 1998 г.

13. Воловик Е.М. “Концепция модернизации Федеральной налоговой службы США ”, //Финансовая газета – региональный выпуск, № 36, 1998 г.

14. “О выборе налогоплательщика для проверки”, //Финансовая газета – региональный выпуск, № 23, 1999 г.

15. Мещерякова О.В. “Налоговые системы развитых стран мира” - М, Фонд “Правовая культура”, 1995 г.

16. Глухов В.В., Дольдэ И.В. “Налоги – теория и практика”, - СПб, “Специальная литература”, 1996.

17. David A. Mader, “Fiscal Year 2000 Budget In Brief”, Washington, Department of the Treasury Internal Revenue Service , 1999. Document 9940 (Rev. 1-1999). Catalog Number 23819V.

1. Сбором акцизов также занимается Бюро по алкогольным напиткам, табачным изделиям и огнестрельному оружию, а вопросами, относящимися к взиманию таможенных пошлин, ведает Таможенная служба. [↑](#footnote-ref-1)
2. Налоговая система Соединенных Штатов основана на идее добровольного согласия, предполагающей согласие налогоплательщиков следовать закону без того, чтобы их к тому принуждали насильственными средствами. Однако это отнюдь не означает свободу налогового субъекта самому решать - поступать в соответствии с законом или нег. Законы о налогообложении вправе изменять лишь Конгресс США. // Финансовый бизнес, - М, № 7, 1995 [↑](#footnote-ref-2)
3. Приложение №1, стр. 31. [↑](#footnote-ref-3)
4. 1 Приложение №2, стр. 32. [↑](#footnote-ref-4)
5. 1 Приложение №3, стр. 33. [↑](#footnote-ref-5)