СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ

1. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ КАК СОСТАВЛЯЮЩАЯ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

* 1. Налоговый контроль, как основная форма финансового контроля
  2. Формы, методы и виды налогового контроля

2. ПРОВЕДЕНИЕ ВЫЕЗДНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРККИ

3. ПРОБЛЕМЫ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

3.1. Проблемы проведения налогового контроля

3.2. Пути совершенствования налогового контроля

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

ВВЕДЕНИЕ

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

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

Налоговый контроль - это специализированный (только в отношении налогов и сборов) государственный финансовый контроль, сущность которого состоит не только в проверке соблюдения налогового законодательства, но и в проверке правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, а также в устранении выявленных нарушений. Налоговый контроль как одна из функций государственного управления представляет собой систему наблюдения за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков с целью ее оптимизации для качественного исполнения законодательства о налогах и сборах.

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

Основной и наиболее эффективной формой налогового контроля является выездная налоговая проверка, так как она основана на изучении объективных, фактических данных, которые не всегда предоставляются налогоплательщиками в налоговые органы из-за нежелания уплачивать налоги и, тем самым, снижать свое финансовое благополучие. Экономика не в состоянии нормально функционировать, если бизнес не развивается в легальных формах, а правительство не способно собирать налоги. Поэтому выбранная тема дипломной работы, касающаяся инструмента государственного контроля, позволяющего наиболее полно и обстоятельно проверить правильность уплаты налогов и сборов, выявить предприятия работающие в теневой экономике, актуальна в данный момент и будет актуальной в будущем.

Целью данной работы является изучение механизма применения действующих форм и методов налогового контроля, оценка их эффективности, определение путей совершенствования контрольной работы налоговых органов.

Для достижения цели дипломной работы автором будет исследована сущность налогового контроля как составляющей финансового контроля, сущность выездной проверки как составляющей налогового контроля, определен порядок проведения выездной налоговой проверки.

Отдельный параграф посвящен совершенствованию методов налогового контроля с использованием информационных технологий. А также рассмотрены основные проблемы налогового контроля и пути повышения его эффективности.

1. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬКАК СОСТАВЛЯЮЩАЯ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ, ЕГО ФОРМЫ И МЕТОДЫ

* 1. Налоговый контроль, как основная форма финансового контроля

Финансовый контроль – составная часть, или специальная отрасль, осуществляемого в стране контроля. Наличие финансового контроля объективно обусловлено тем, что финансам как экономической категории присущи не только распределительная, но и контрольная функции. Поэтому использование государством финансов для решения своих задач обязательно предполагает проведение с их помощью контроля за ходом выполнения этих задач. Финансовый контроль осуществляется в установленном правовыми нормами порядке всей системой органов государственной власти и органов местного самоуправления, в том числе специальными контрольными органами при участии общественных организаций, трудовых коллективов и граждан.

Значение финансового контроля выражается в том, что при его проведении проверяются, во-первых, соблюдение установленного правопорядка в процессе финансовой деятельности государственными и общественными органами, предприятиями, учреждениями, во-вторых, экономическая обоснованность и эффективность осуществляемых действий, соответствие их задачам государства.

Финансовый контроль – это контроль за законностью действий в области образования и использования денежных средств государства и субъектов местного самоуправления в целях эффективного социально-экономического развития страны и отдельных регионов.

Финансовый контроль включает в себя: контроль за исполнением федерального бюджета; бюджетов субъектов Российской Федерации; бюджетов внебюджетных фондов; контроль за состоянием внешнего и внутреннего долга; государственных резервов.

Объект финансового контроля не ограничивается проверкой только денежных средств. В конечном итоге он означает контроль за использованием материальных, трудовых, природных и других ресурсов страны, поскольку в современных условиях процесс производства и распределения опосредствуется денежными отношениями.

Конкретные формы и методы финансового контроля позволяют обеспечить интересы и права как государства и его учреждений, так и всех других экономических субъектов; финансовые нарушения влекут санкции и штрафы.

Государственный финансовый контроль предназначен для реализации финансовой политики государства, создания условий для финансовой стабилизации. Это прежде всего разработка, утверждение и исполнение бюджетов всех уровней и внебюджетных фондов, а также контроль за финансовой деятельностью государственных предприятий и учреждений, государственных банков и корпораций. Финансовый контроль со стороны государства, негосударственной сферы экономики затрагивает лишь сферу выполнения денежных обязательств перед государством, включая налоги и другие платежи, соблюдение законности и целесообразности при расходовании выделенных или бюджетных субсидий и кредитов, а также соблюдение установленных правительством правил организации денежных расчетов, ведения учета и отчетности.

Финансовый контроль за деятельностью предприятий включает также контроль со стороны кредитных учреждений, акционеров и внутренний контроль.

Финансовый контроль присущ всем финансово-правовым институтам. Поэтому помимо общих финансово-правовых норм, регулирующих организацию и порядок проведения финансового контроля в целом, имеются нормы, предусматривающие его специфику в отдельных финансовых правовых институтах.

Основное содержание финансового контроля в отношениях, регулируемых финансовым правом, заключается в:

-проверке выполнения финансовых обязательств перед государством и органами местного самоуправления, организациями и гражданами;

-проверке правильности использования государственными и муниципальными предприятиями, учреждениями, организациями, находящихся в их хозяйственном ведении или оперативном управлении денежных ресурсов (банковских ссуд, внебюджетных средств и других средств);

-проверке соблюдения правил совершения финансовых операций, расчетов и хранения денежных средств предприятиями, организациями, учреждениями;

-выявлении внутренних резервов производства;

-устранении и предупреждении нарушений финансовой дисциплины. В случае их выявления в установленном порядке принимаются меры воздействия к организациям, должностным лицам и гражданам, обеспечивается возмещение материального ущерба государству, организациям, гражданам.

Государственный финансовый контроль основывается на Конституции РФ, Гражданском, Налоговом и Бюджетном кодексах РФ, федеральных законах, законодательных актах субъектов Федерации и органов местного самоуправления.

Финансовый контроль включает:

-налоговый контроль;

-бюджетно-финансовый контроль;

-таможенный и валютный контроль;

-ведомственный и внутрихозяйственный контроль.

Налоговый контроль – это проверки по выполнению хозяйствующими субъектами и физическими лицами своих обязательств перед государством.

Бюджетно-финансовый контроль обеспечивает мобилизацию доходов бюджетов всех уровней, проверку целесообразности и законности расходования средств бюджета.

Таможенный и валютный контроль обеспечивает экономическую безопасность страны.

Ведомственный и внутрихозяйственный контроль осуществляется в целях повышения эффективности деятельности предприятия, способствует выявлению внутренних резервов, росту прибыли, предупреждению нарушений гражданского и налогового законодательства.

В Российской Федерации функционирует довольно разветвленная система органов финансового контроля. Федеральные и региональные законодательные (представительные) органы местного самоуправления осуществляют финансовый контроль в ходе обсуждения и утверждения проектов законов о бюджете, разработки предложений о налоговой политике, развитии налогового законодательства и совершенствовании налоговой системы РФ, а также при утверждении отчетов об исполнении бюджетов. К таким финансовым органам относятся Счетная Палата, Департамент налоговой политики Министерства финансов РФ, контрольно-счетные палаты субъектов РФ, Правовой департамент и др.

Федеральные и местные исполнительные органы власти выполняют контрольные функции через финансовые органы:

-Министерство финансов РФ;

-Федеральное казначейство;

-Министерство РФ по налогам и сборам;

-Федеральная служба налоговой полиции РФ;

-Государственный таможенный комитет РФ;

-органы государственных внебюджетных фондов;

-финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований.

Министерство Финансов РФ – федеральный орган исполнительной власти, обеспечивающий проведение единой финансовой, налоговой, бюджетной и валютной политики в РФ и координирующий деятельность в этой сфере иных федеральных органов исполнительной власти. Для исполнения своих полномочий Министерство финансов создает свои территориальные органы.

Федеральное казначейство осуществляет предварительный и текущий контроль по операциям с бюджетными средствами главных распорядителей, распорядителей и получателей бюджетных средств, кредитных организаций, других участников бюджетного процесса по исполняемым бюджетам и бюджетам государственных внебюджетных фондов, взаимодействует с другими федеральными органами исполнительной власти в процессе осуществления контроля и координирует их работу. Кроме того, функционируют 87 управлений федерального казначейства по субъектам РФ и развернуто 2153 отделения федерального казначейства.

На Министерство РФ по налогам и сборам возложены выработка и осуществление единой налоговой политики с целью обеспечения своевременного поступления в бюджеты всех уровней и государственных внебюджетных фондов налогов и других обязательных платежей в полном объеме. Систему органов Министерства РФ по налогам и сборам можно изобразить следующим образом:

Министерство РФ по налогам и сборам (центральный аппарат)

Государственные налоговые инс-пекции по горо-дам Москве и Санкт-Петербургу

Государственные налоговые инспекции рес-публик по краям, областям РФ

Государственные налоговые инспекции по автономным об-разованиям

Государственные налоговые инспекции республик в составе РФ

Территориальныегосударственные налоговые инспекции

Государственные налоговые инспекции по районам и городам

Государственные налоговые инспекции по районам (рес-публик, краев, областей)

Государственные налоговые инс-пекции по горо-дам (за исключе-нием городов районного подчинения)

Рис.1.1. Система органов Министерства Российской Федерации по налогам и сборам

Федеральная служба налоговой полиции РФ осуществляет контрольные функции путем, выявления предупреждения и пресечения налоговых поступлений и правонарушений.

Налоговый контроль следует рассматривать как функциональный элемент и основную форму налогового администрирования. Он имеет все черты, присущие финансовому контролю, и одновременно обладает специфическими чертами, что проявляется в более узкой сфере действия.

Налоговый контроль имеет государственный властный характер, он проявляется при осуществлении субъектами налогового контроля функций по контролю за исчислением и уплатой юридическими и физическими лицами налогов и других обязательных платежей в соответствии с действующим законодательством и нормативными актами. Особенностью является то, что субъектам налогового контроля предоставлено право внесудебного рассмотрения дел о применении финансовых и административных санкций. Государственный властный характер налогового контроля обусловлен спецификой налоговых правонарушений, основанных на фискальной функции налогов, а также нежеланием налогоплательщиков уплачивать налоги. В условиях недостаточно развитой организации налогового контроля, несовершенства налогового законодательства властность порождает жалобы налогоплательщиков на решения налоговых органов, неприятие действующей налоговой системы.

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

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

Налоговая система государства построена таким образом, что налогоплательщик определяется не выборочно, а подлежит учету. К уплате налогов привлекаются граждане и все хозяйствующие субъекты, среди которых проводится постоянная предупредительная работа, идентифицирование, отслеживаются объекты налогообложения. В ряде стран с развитой налоговой системой проводится идентифицирование потенциальных налогоплательщиков и учет их доходов с момента рождения и до конца жизни.

Государство обязано создать прочную основу для организации и проведения налогового контроля, сделать его независимым. Независимость от местных властных органов в условиях коренной ломки экономических отношений, затрагивающих интересы всех хозяйствующих субъектов и большинства граждан, предполагает реализацию на практике проводимой в стране налоговой политики с использованием норм налогового права, а не субъективных решений и мнений. Практика стран с развитой налоговой системой, опыт Российской Федерации за истекшие 11 лет убедительно доказали необходимость использования специфических методов борьбы с сокрытием доходов и уходами от налогов (например, получение конфиденциальной информации о доходах, использование нетрадиционных источников информации). Для этих целей созданы специальные правоохранительные органы (налоговая полиция, служба расследования налоговых преступлений и др.).

Особые отношения, возникающие по поводу изъятия у налогоплательщиков средств, имеющие фискальный характер – еще одна особенность налогового контроля. В таких отношениях требуется создание прочной правовой основы. Поэтому важной специфической чертой налогового контроля является то, что все виды налогов, а также права и обязанности субъектов контроля, устанавливаются законодательными и нормативными актами, а функции налогового контроля выполняются только в рамках их регламента. В России, где налоговые законы, как правило, не прямого действия и допускается их толкование исполнительными органами власти или от лица Госналогслужбы, в отношениях с налогоплательщиками возникает множество проблем. В связи с этим важное значение приобретает работа по глубокому изучению нормативных актов субъектами налогового контроля, разъяснению их среди налогоплательщиков.

Контроль за сборами налогов предполагает всеобъемлющий учет налогоплательщиков (как фактических, так и потенциальных) объектов налогообложения, отслеживание результатов финансово-хозяйственной деятельности, хозяйственных операций и т. д. В связи с этим без соответствующей разносторонней информации о хозяйствующих субъектах и гражданах государство не получит ожидаемых поступлений в казну. Условием осуществления налогового контроля является информационность, причем активную роль в создании и постоянном совершенствовании информационной системы играют субъекты налогового контроля.

Особая роль налогового контроля заключается также в необходимости стабилизации финансовой системы, устойчивого поступления бюджетных доходов, соблюдения налоговой дисциплины как условия качественного выполнения обязательств перед государством физическими и юридическими лицами.

Основными документами, регламентирующими функционирование системы налогового контроля в РФ, являются Закон РФ «О государственной налоговой службе РСФСР», принятый Верховным Советом РСФСР 21 марта 1991 г., Указ Президента РФ «О государственной налоговой службе Российской Федерации» от 31 декабря 1991 г. и утвержденное им Положение о ГНС РФ, а также Налоговый Кодекс РФ.

Налоговый контроль можно рассматривать в организационном, методическом и техническом аспектах. Первый из них представляет собой выбор форм контроля, состав его субъектов и объектов; второй аспект охватывает методы осуществления контрольных действий; третий - совокупность приемов проверки, их последовательности и взаимоувязки.

Объект налогового контроля можно определить как разновидность денежных отношений публичного характера, возникающих в процессе взимания налогов и сборов и привлечения нарушителей налогового законодательства к ответственности. Что же касается отношений по введению налогов и сборов, обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, то они являются объектом судебного контроля или прокурорского надзора.

Предметом налогового контроля, в первую очередь, является своевременность и полнота исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязанностей по отношению к государству или муниципальному образованию. Однако при этом следует также учитывать, что наряду с уплатой налогов, к числу основных обязанностей налогоплательщиков-организаций, в соответствии со ст. 23 Налогового Кодекса Российской Федерации, относится также ведение в установленном порядке учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения и представление налоговым органам и их должностным лицам документов, необходимых для начисления и уплаты налогов. С учетом этого законность составления первичных учетных документов, регистров бухгалтерского (налогового) учета и отчетности, а также достоверность и полнота содержащейся в них информации об объектах налогообложения также составляет предмет налогового контроля.

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

Субъекты налогового контроля, взаимодействуя с другими органами управления, способствуют реализации решений центральных и местных органов власти, направленных на организацию и становление рыночных отношений (например, некоторые вопросы приватизации государственного имущества; осуществление процедуры банкротств; становление цивилизованных отношений государства с лицами, занятыми в сфере предпринимательства; лицензирование предпринимательской деятельности; инициирование ликвидации и снятие с учета в налоговых органах предприятий, которые длительное время не представляют отчетность и не уплачивают налоги и др.).

Налоговые отношения возникают у государства в лице субъектов налогового контроля с субъектами налогообложения – юридическими и физическими лицами, а значит, их также можно отнести к субъектам налогового контроля.

В ходе налогового контроля осуществляется взаимодействие между субъектом и объектом, оно носит характер прямой и обратной связи. Прямая связь обеспечивает результаты контрольного воздействия, используемые для выработки управленческих решений. Обратная связь подытоживает качество проведения налогового контроля, сигнализирует о степени его воздействия на объект. Свойство прямой связи активно используется в практике налогового администрирования. Обратная связь служит основой для выработки решений, во-первых, общеэкономического значения в части обеспечения эффективности использования экономических ресурсов (оптимизация функционирования объекта контроля) и, во-вторых, организационной направленности – в части совершенствования деятельности налоговых органов (субъекта контроля).

Главной целью налогового контроляявляется создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков, налоговых агентов и иных лиц, при которых исключается нарушение налогового законодательства или их число незначительно. Наряду с основной целью налогового контроля выделяются также цели отдельных его направлений. Так, целью контроля за расходами физических лиц является установление соответствия осуществляемых ими крупных расходов получаемым доходам, а контроля за соблюдением правил использования контрольно-кассовых машин – обеспечение полноты учета выручки денежных средств в организациях.

К числу основных задач налогового контроля относятся:

-неотвратимое наказание нарушителей законодательства о налогах и сборах;

-обеспечение правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет (государственные внебюджетные фонды);

-предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах, а также возмещение ущерба, причиняемого государству в результате неисполнения налогоплательщиками (налоговыми агентами) и иными лицами своих обязанностей.

Содержание налогового контроля включает:

-проверку выполнения физическими лицами и организациями обязанностей по исчислению и уплате налогов;

-проверку постановки на налоговый учет и исполнение налогоплательщиками связанных с ним обязанностей;

-проверку правильности ведения бухгалтерского (налогового) учета, своевременности представления налоговых деклараций и достоверности содержащихся в них сведений;

-проверку соответствия крупных расходов физических лиц их доходам;

-проверку исполнения налоговыми агентами обязанностей по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению соответствующий бюджет (государственный внебюджетный фонд) налогов и сборов;

-проверку соблюдения налогоплательщиками и иными лицами процессуального порядка, предусмотренного налоговым законодательством;

-проверку соблюдения банками обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством;

-проверку правильности применения контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением;

-предупреждение и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах;

-выявление проблемных категорий налогоплательщиков;

-выявление нарушителей налогового законодательства и привлечения их к ответственности;

-возмещение материального ущерба, причиненного государству в результате неисполнения налогоплательщиками (налоговыми агентами) и иными лицами обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством.

Налоговый контроль включает в себя следующие стадии:

-регистрация и учет налогоплательщиков;

-прием налоговой отчетности;

-осуществление камеральных проверок;

-начисление платежей к уплате;

-контроль за своевременной уплатой начисленных сумм;

-проведение выездных налоговых проверок;

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

Следует отметить, что налоговые органы не должны ограничиваться лишь проверкой соблюдения налогового законодательства, правильности исчисления налогов и своевременностью их уплаты. На субъектов налогового контроля возлагается проведение проверочных действий за соблюдением юридическими и физическими лицами, а также должностными лицами действующих законов и нормативных актов, не всегда прямо связанных с формированием денежных фондов государства, а как создающих инфраструктуру указанного процесса. В процессе налогового контроля оценивается не только количественные результаты финансово-хозяйственной деятельности, но и ее законность, целесообразность, качество, а также финансовая устойчивость плательщика как основа для повышения налогового потенциала экономики.

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

Эффективность налогового контроля характеризуется:

-уровнем мобилизации в бюджетную систему налоговых доходов и других обязательных платежей;

-полнотой учета налогоплательщиков и объектов налогообложения;

-качеством налоговых проверок, снижением числа судебных разбирательств и жалоб налогоплательщиков на действия субъектов налогового контроля;

-сокращением времени на контакты с налогоплательщиками.

Результаты контрольной работы налоговых органов РФ в динамике представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1

Динамика показателей контрольной работы налоговых органов РФ

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 1994 | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
| Количество юридических лиц, зарегистрированных в налоговых органах | 1471 | 1995 | 2348 | 2552 | 2710 | 2887 | 2797 |
| Проверено докумен-тально, тыс. | 975 | 1688 | 1571 | 1326 | 843 | 736 | 719 |
| Выявлено нарушений по результатам проверок, тыс. | 643 | 1478 | 1051 | 689 | 441 | 422 | 398 |
| Удельный вес юридических лиц, у которых выявлены нарушения, тыс. | 65,9 | 87,6 | 66,9 | 52,0 | 52,3 | 57,3 | 55,4 |

Из таблицы 1.1 видно, что количество юридических лиц, у которых в 2000 году выявлены нарушения налогового законодательства, по сравнению с 1994 г. уменьшилось на 38,1%. Вместе с тем за анализируемый период наметилась тенденция роста соотношения дополнительно начисленных сумм платежей по результатам проверок налогоплательщиков в общей сумме платежей как у юридических, так и у физических лиц. Если в 1994 г. удельный вес доначислений у юридических лиц составил 4,5%, то в 2000 г., соответственно, - 37,5% (см. табл. 1.2).

Таблица 1.2

Динамика поступления налоговых платежей

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 1994 | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
| Всего поступило, млрд. р. | 4,9 | 39,1 | 158,1 | 343,3 | 474,7 | 670,5 | 599,1 |
| Дополнительно начис-лено платежей, млрд. р. | 0,22 | 3,4 | 31,2 | 51,6 | 165,1 | 256,9 | 225 |
| Соотношение доначисле-ний к сумме платежей, % | 4,5 | 8,7 | 19,7 | 15 | 34,8 | 38,3 | 37,6 |

Динамика нарушений налогового законодательства, а также нагрузки на налоговых работников представлена в таблице 1.3.

Анализ показывает, что нагрузка, выражающаяся в количестве налогоплательщиков - юридических лиц на одного работника с 1998 по 2000 гг., увеличилась с 15 до 19 в связи с уменьшением общей численности работников налоговых органов. Вместе с тем не снижено в этом периоде число юридических лиц, нарушивших налоговое законодательство, в расчете на одного налогового работника, что свидетельствуется не только о неснижающейся интенсивности налогового контроля, но и о неудовлетворительному отношению налогоплательщиков к нормам налогового права.

Таблица 1.3

Динамика нарушений налогового законодательства, нагрузка на налоговых работников

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 1998 | 1999 | 2000 | 2000 (в % к  1998) |
| Количество юридических лиц – налогоплатель-щиков | 2710 | 2887 | 2797 | 103 |
| Численность работников налоговых органов - всего, тыс. | 150 | 155 | 148 | 95,5 |
| Нагрузка на одного работника | 15 | 18 | 19 | 105 |
| Количество юридических лиц, нарушивших законо-дательство, в расчете на одного работника | 24 | 23 | 20 | 83 |
| Доначислено платежей по результатам проверок по юридическим лицам, млн. р. | 1,4 | 1,6 | 1,5 | 107 |
| Количество лиц, привле-ченных к администра-тивной ответственности, в среднем на одно должностное лицо | 2,7 | 2,8 | 2,6 | 96 |

При возросших объемах доначисленных проверками сумм (как по юридическим, так и по физическим лицам) возросло относительное число лиц, привлеченных к административной ответственности за налоговые правонарушения.

* 1. Формы, методы и виды налогового контроля

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

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

Форма налогового контроля может быть предварительной, текущей и после­дующей.

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

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

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

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

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

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

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

Камеральная проверка предполагает сопоставление заявленных в налоговой от­четности и декларации сведений с материа­лами о деятельности налогоплательщика при представлении их в налоговый орган. Камеральная проверка налоговой отчетно­сти юридических лиц связана в настоящее время с действующим порядком представ­ления в налоговый орган квартального и годового бухгалтерских балансов.

Выездная налоговая проверка (провер­ка с выходом на объект контроля) проводится с ис­пользованием документов первичного бух­галтерского учета и других учетных мате­риалов, подтверждающих получение дохо­дов, обоснованность списания расходов, полноту уплаты налогов и др. Она характе­ризуется более высокой объективностью изучения полноты и правильности налого­вых расчетов, сопоставлением их с данными первичных документов, аналитическим и синтетическим учетом, бухгалтерской от­четностью. Выездная проверка, та­ким образом, является основным методом налогового контроля

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

-увеличение размера имущества организаций имеет документальное подтверждение;

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

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

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

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

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

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

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

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

##### 2.1. Проведение выездной налоговой проверки

##### Вопрос о порядке проведения выездной налоговой проверки представляется очень важным. Любое несоответствие в порядке проведения проверки и оформлении ее результатов требованиям налогового законодательства позволяет организации ставить вопрос о признании фактов налоговых правонарушений, выявленных в ходе такой проверки, недействительными.

Проведение выездных налоговых проверок возложено на Государственные органы налоговой службы и налоговой полиции.

Выездная налоговая проверка проводится только по местонахождению организации. Как правило, выездной проверке предшествует определенная подготовка, основанная на многочисленных источниках информации, относительно конкретной организации (см. прил. 1). Информация о налогоплательщике может быть получена как из внутренних, так и внешних источников.

К информации из внутренних источников относится информация, полученная налоговыми органами самостоятельно в процессе вы­полнения ими контрольных функций.

К информации из внешних источниковотносится информация о налогоплательщиках, в том числе о нарушениях ими налогового и иного экономического законодательства, полученная налоговыми органами от других контролирующих и правоохранительных ор­ганов (органов ФСНП России, МВД России, органов суда, про­куратуры, таможенных и других органов), от органов Федераль­ного управления по делам о несостоятельности и банкротстве при Госкомимуществе России, организаций МПС и Минтранса России (о перевозимых крупных партиях продукции, пользующейся повышенным спросом), других органов государственного управ­ления и местного самоуправления, банков и других кредитных уч­реждений, Фонда социального страхования РФ, Государственного фонда занятости населения, Пенсионного фонда РФ, нотариаль­ных органов, средств массовой информации, прочих юридических и физических лиц (письма, жалобы, заявления) и т.д.

Работа налогового органа по формированию информационного массива данных о налогоплательщиках должна отвечать следую­щим основным требованиям:

-непрерывност*ь -* необходимость обеспечения постоянного сбора, фиксации и обработки всей поступающей в налоговый орган информации о налогоплательщиках;

-систематизация - необходимость ведения информационно­го массива данных в разрезе каждого налогоплательщика, групп налогоплательщиков (по формам собственности, отраслевому при­знаку, крупным, средним и малым предприятиям). Это требование предполагает, в частности, необходимость формирования дела (до­сье), включающего в себя всю имеющуюся информацию о каждом отдельном налогоплательщике, а также возможность осуществле­ния сравнительного анализа данных по аналогичным организаци­ям;

-актуализация *-* периодическое обновление массива инфор­мации о налогоплательщиках, с учетом вновь поступающих данных из внутренних и внешних источников;

-полнота- наличие массива достаточной информации для проведения проверок о налогоплатель­щиках;

-достоверность *-* обеспечение предварительного анализа по­ступающей в налоговый орган информации на предмет ее достоверности, посредством сопоставления с данными, полученными из других источников, запросов в другие контролирующие и право­охранительные органы, предъявление налогоплательщику требо­ваний об уточнении и обосновании отдельных позиций бухгалтер­ской и налоговой отчетности в случаях, когда их достоверность вызывает сомнение и т.д.;

-организация рациональной системы обработки информационно­го массива.*.* В этих целях необходимо с учетом наличия реальных возможностей налогового органа, связанных с уровнем его осна­щенности средствами обработки информации, обеспечить вклю­чение первичных данных о налогоплательщике в единую автома­тизированную информационную систему обработки данных нало­говой службы (АИС «Налог»).

Непосредственно перед началом проверки проверяющие обязаны предъявить служебные удостоверения и ознакомить налогоплательщика (должностных лиц организации-налогоплательщика) с решением о назначении проверки (см. прил. 2). Порядок назначения выездных налоговых проверок определяется приказом МНС России от 8 октября 1999 г. №Ап-3-16/318. В соответствии с ним указанное решение должно содержать:

-наименование налогового органа;

-номер решения и дату его вынесения;

-наименование налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента, в отношении которого назначается налоговая проверка (в случае назначения выездной налоговой проверки филиала или представительства налогоплательщика-организации помимо наименования организации указывается наименование филиала или представительства);

-идентификационный номер налогоплательщика;

-период финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента либо его филиала или представительства, за который проводится проверка;

-вопросы проверки (виды налогов, по которым проводится проверка);

-Ф.И.О., должности и классные чины (специальные звания) лиц, входящих в состав проверяющей группы, в том числе сотрудников федеральных органов налоговой полиции, иных правоохранительных и контролирующих органов (в случае привлечения этих лиц к налоговым проверкам в установленном порядке);

-подпись лица, вынесшего решение, с указанием его Ф.И.О., должности и классного чина.

При отсутствии у проверяющих надлежаще оформленного решения либо служебных удостоверений налогоплательщик вправе отказать им в представлении документов и даже в допуске проверяющих в свои рабочие помещения или на свою территорию.

Между тем на практике возникают ситуации, требующие подробного разбора. Например, сотрудники налогового органа прибыли на место проведения проверки без уведомления проверяемой организации ООО "Лесдорстрой". Они предъявили решение о проведении выездной налоговой проверки и свои служебные удостоверения. Однако у руководителя ООО "Лесдорстрой" возникли сомнения в правомерности проведения проверки. По его мнению, налоговые инспекторы вели себя подозрительно. Надо ли предоставлять проверяющим доступ на территорию организации?

В данном случае налогоплательщик может получить информацию о прибывших сотрудниках МНС России по служебному телефону. Этот телефон указывается в бланке налогового органа, на котором оформлено решение о проведении проверки. И если по телефону подтвердят правомерность действий проверяющих, их следует пропустить на территорию организации. Если руководитель все же не допустит налоговых инспекторов на территорию организации, то это действие является налоговым правонарушением.

Для налогоплательщика огромное значение имеет знание того, что налоговая инспекция не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные налоговые проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период. Данное положение сохраняет силу и в случае, если применяются разные виды выездной проверки – сплошная или выборочная, тематическая или комплексная.

Исключением являются такие проверки, которые проводятся в связи с реорганизацией или ликвидацией организации - налогоплательщика (плательщика сбора-организации) или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. Только в этих случаях выездная налоговая проверка может проводиться независимо от времени проведения предыдущей выездной проверки.

Повторная выездная налоговая проверка в порядке контроля за деятельностью налогового органа проводится вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления этого органа.

Предельный срок выездной налоговой проверки составляет два месяца, за исключением случаев, предусмотренных ст. 89 НК РФ (например, при наличии у организации филиалов и представительств срок проведения проверки увеличивается из расчета один месяц на каждое обособленное подразделение).

Срок проведения выездной проверки начинает исчисляться с момента вручения налогоплательщику решения о проведения проверки. И этот срок включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. Длительность проведения проверки увеличивается на число дней, в течение которых осуществление проверки было приостановлено. Датой окончания проверки считается дата составления проверяющими справки о проведенной проверке. После получения справки организация имеет право отказаться предоставить проверяющим дополнительные материалы, так как проверка уже закончена, а документы могут быть истребованы только во время ее проведения.

Разберем на примере возможную конфликтную ситуацию.

Налоговая инспекция должна была провести выездную проверку ООО "Касабланка" за два месяца. При этом налоговые инспекторы посещали проверяемую организацию только 20 дней. По истечении же двух месяцев налоговый инспектор продолжил свою работу, так как в период проведения налоговой проверки он включал только дни фактического пребывания на объекте.

В данном случае налогоплательщик может подать просьбу о прекращении проверки на имя руководителя налогового органа, подписавшего решение о проведении выездной налоговой проверки. При этом можно сослаться на то, что законодательством не определено, какой период используется для определения срока проверки: календарный или фактический. А пункт 7 статьи 3 НК РФ гласит, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

В ходе выездной налоговой проверки могут проверяться исключительно те документы, которые относятся к деятельности организации и предмету проверки. Таким образом, например, санитарные книжки налоговый инспектор проверять не уполномочен. В то же время налоговый инспектор согласно п. 1 ст. 7 Закона РСФСР (21.03.91. № 943-1) "О ГНС РСФСР" имеет право проверять на предприятиях, в учреждениях и организациях, основанных на любых формах собственности, денежные документы, бухгалтерские книги, отчеты, планы, сметы и иные документы, связанные с исчислением и уплатой в бюджет налогов и других обязательных платежей, с получением необходимых объяснений, справок и сведений по вопросам, возникающим при проверках, за исключением сведений, составляющих коммерческую тайну.

Проверка первичных документов и записей в учетных регистрах производится сплошным или выборочным методом. В первом случае проверяются все документы и записи в регистрах бухгалтерского учета, а во втором – часть первичных документов в каждом месяце проверяемого периода или за несколько месяцев. Если при проведении выборочной проверки установлены серьезные нарушения налогового законодательства, то проверка на данном участке деятельности предприятия проводится сплошным способом.

Приемы и методы проверки учетной документации налогоплательщика определяются проверяющими самостоятельно, исходя из:

-особенностей применяемой организацией системы бухгалтерского учета, его состояния;

-сделанных в результате предпроверочного анализа данных о проверяемом налогоплательщике, выводов о наличии повышенной вероятности обнаружения у него налоговых правонарушений;

-объемов подлежащей проверке документации;

-иных обстоятельств.

В ходе проверки учетной документации налогоплательщика контролируется:

-полнота устранения выявленных предыдущей проверкой нарушений правил учета доходов и расходов, учета объекта налогообложения, а также иных нарушений законодательства о налогах и сборах;

-соответствие показателей, отраженных в налоговых декларациях, данным бухгалтерской отчетности с учетом их корректировки для целей налогообложения. Проверка производится раздельно по каждой форме налоговой декларации в разрезе проверяемых видов налогов и сборов путем сопоставления показателей, содержащихся в налоговой декларации, с соответствующими показателями бухгалтерской отчетности;

-соответствие показателей налоговой, а также бухгалтерской отчетности организации, имеющих значение для правильного исчисления налоговой базы, данным синтетического и аналитического учета;

-полнота и правильность отражения в бухгалтерском учете финансово-хозяйственных операций, влияющих на формирование налоговой базы. На данном этапе проверки проверяющие должны проконтролировать: правильность определения данных по выручке от реализации продукции (работ, услуг); правильность определения затрат на производство реализованной продукции; влияние на исчисление налогов выручки от прочей реализации; влияние на исчисление налогов доходов и расходов от внереализационных операций; формирование финансовых результатов для определения налога на прибыль; достоверность составления и представления отчетности о движении денежных средств и т.д.;

-правильность применения цен на товары (работы, услуги) для целей налогообложения по сделкам между взаимозависимыми лицами, по товарообменным операциям, при совершении внешнеторговых сделок;

-обоснованность применения предусмотренных законодательством налоговых ставок, льгот, правильность исчисления сумм налогов, подлежащих уплате.

Проверка каждого отдельного учетного документа включает в себя:

-формальную проверку, состоящую в визуальном изучении документа с точки зрения наличия в нем всех необходимых реквизитов, а также соблюдения иных правил его оформления, установленных действующим законодательством для такого рода документов;

-арифметическую проверку, в ходе которой контролируется правильность подсчетов количественных (суммовых) показателей в первичных документах, учетных регистрах и отчетных форм (как правило, осуществляется выборочным методом);

-правовую проверку, в процессе которой устанавливается соответствие содержания документа действующему на момент совершения операции законодательству.

В тех случаях, когда должностным лицом налогового органа в ходе проверки, выявляются факты отсутствия у налогоплательщика учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения этого учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги, суммы налогов, определяются расчетным путем на основании имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщике или данных об аналогичных налогоплательщиках.

Если в ходе проверки выявлены налоговые правонарушения, проверяющие должны провести работу по формированию доказательственной базы по этим фактам и обеспечению их документального подтверждения (снятие копий с документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, выемка подлинников таких документов, получение недостающих документов их иных источников, проведение встречных проверок, опросы свидетелей, назначение экспертизы и т.д.

Налоговые органы имеют право вызвать представителей организации для дачи пояснений в связи с уплатой налогов. Однако в НК РФ прямо не предусмотрена обязанность налогоплательщика выполнять данное требование.

В ходе выездной налоговой проверки должностные лица налоговых органов имеют право проводить инвентаризацию имущества организации, осмотр, выемку документов, предметов, назначать экспертизу, привлекать специалистов, экспертов, переводчиков и совершать другие действия, предусмотренные НК РФ (см. Понятие и виды действий по осуществлению налогового контроля). Все указанные действия должны быть выполнены при строгом соблюдении всех процессуальных правил, предусмотренных законодательством, в противном случае организация вправе поставить вопрос о том, что те или иные доказательства добыты с нарушением установленных правил и вследствие этого не имеют доказательной силы.

По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет соответствующую справку, в которой фиксируется предмет проверки и сроки ее проведения. Затем не позднее 2-х месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт выездной налоговой проверки (см. прил. 3).

Акт проверки передается налогоплательщику или его представителю. Налогоплательщик может представить свои возражения, которые должны быть обоснованы и документально подтверждены. Причем обжалование действий налоговых органов может осуществляться в вышестоящем налоговом органе и/или в суде (см. рис. 2.1.).

Акты налоговых органов или бездействие их должностных лиц может быть обжаловано налогоплательщиком

Суд общей юрисдикции

Арбитражный суд

Жалоба подается в письменном виде в течение 2-х недель со дня

окончания проверки

Для юриди-ческих лиц и индивидуальных предпри-нимателей

Для физичес-

ких лиц

Рис.2.1. Схема порядка обжалования действий налоговых органов

В течение двух недель по истечении срока, установленного для представления налогоплательщиком протокола разногласий по акту налоговой проверки, руководитель налогового органа знакомится с материалами проверки, иными документами и по результатам рассмотрения выносит одно из решений:

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

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

-о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

И соответственно оформляется постановление о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (см. прил. 4), постановление об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или постановление о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Как уже отмечалось, в целях получения дополнительной информации и сбора доказательств должностные лица налоговых органов могут провести в ходе выездной проверки такие процессуальные действия (действия по осуществлению налогового контроля), как осмотр (обследование) территорий, помещений, предметов и документов, выемка документов и предметов, допрос свидетелей и экспертиза. При проведении каждого из указанного действия составляется протокол, в котором указываются:

-наименование процессуального действия;

-место и дата производства конкретного действия;

-время начала и окончания действия;

-должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол;

-фамилия, имя, отчество каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении;

-содержание действия, последовательность его проведения;

-выявленные при производстве действия существенные для дела факты и обстоятельства.

Протокол прочитывается всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведения. Указанные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу. Протокол подписывается составившим его должностным лицом налогового органа, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. К протоколу прилагаются фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве действия (ст. 99 НК РФ).

Осмотр и обследование:

Должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр (обследование) территорий, помещений налогоплательщика, документов и предметов. Осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра.

Доступ на территорию или в помещение налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих налоговую проверку, осуществляется при предъявлении этими лицами служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки. Должностные лица налоговых органов, непосредственно проводящие налоговую проверку, могут проводить осмотр используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещения налогоплательщика либо осмотр объектов налогообложения для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным налогоплательщиком.

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

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

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

О производстве осмотра составляется протокол.

Инвентаризация:

Проводя инвентаризацию, налоговые органы руководствуются Положением о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденном приказом Минфина РФ и МНС РФ от 10 марта 1999 г. №№ 20н, ГБ-3-04/39.

Инвентаризация налогоплательщика при выездной налоговой проверке осуществляется на основе соответствующего распоряжения руководителя налогового органа (его заместителя) по месту нахождения налогоплательщика, а также по месту нахождения принадлежащего ему недвижимого имущества и транспортных средств, о ее проведении, порядке и сроках ее проведения, составе инвентаризационной комиссии. Указанное распоряжение регистрируется в журнале регистрации распоряжений о проведении инвентаризации. В данном случае под имуществом налогоплательщика следует понимать основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовую продукцию, товары, прочие запасы, денежные средства, кредиторскую задолженность и иные финансовые активы. Инвентаризации может быть подвергнуто любое имущество налогоплательщика независимо от его местонахождения.

Основными целями инвентаризации являются:

-выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению, сопоставления фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;

-проверка полноты отражения в учете обязательств.

Налоговые органы вправе привлекать для проведения инвентаризации имущества налогоплательщика экспертов, переводчиков и других специалистов. Проверка фактического наличия имущества производится при участии должностных лиц, материально ответственных лиц, работников бухгалтерской службы налогоплательщика.

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств. Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), что должно служить основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным. Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все приходные и расходные документы на имущество сданы в бухгалтерию, отражены в бухгалтерских регистрах или переданы комиссии, и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие – списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Сведения о фактическом наличии имущества записываются в ивентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах. Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств и другого имущества, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации. Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера. Налогоплательщик должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки. По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

Инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом. Наименования инвентаризуемых ценностей и объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете. На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны. В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются. На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями членов инвентаризационной комиссии. Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии, материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица, дают расписку подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии и об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий.

Истребование документов:

Должностное лицо налогового органа, проводящее выездную налоговую проверку, вправе потребовать у проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента необходимые для проверки документы.

Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в пятидневный срок. Документы представляются в виде заверенных должным образом копий. В случае такого отказа должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов.

Выемка документов или предметов:

Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.

Основанием для производства данного процессуального действия являются:

-наличие у осуществляющих проверку должностных лиц налоговых органов достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены;

-отказ налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента от представления запрашиваемых при проведении выездной налоговой проверки документов;

-непредставление налогоплательщиком (плательщиком сбора) или налоговым агентом в установленные сроки запрашиваемых при проведении выездной налоговой проверки документов.

Не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время. Ночным же временем является время с 22.00 до 6.00.

Выемка документов и предметов производится в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов. В необходимых случаях для участия в производстве выемки приглашается специалист.

Например, в ходе выездной налоговой проверки деятельности туристической фирмы "Алые паруса" возникла необходимость изъять авансовые отчеты за 2001 год.

При этом налоговые органы произвели изъятие без понятых. Таким образом, в этой ситуации нельзя утверждать, что изъятые документы принадлежат организации.

И все же изъятые документы могут быть доказательной базой. Ведь они обладают отличительными признаками организации: печатями, подписями и т. д.

До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности. Должностное лицо налогового органа предлагает лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно выдать их, а в случае отказа производит выемку принудительно. Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки. При отказе лица, у которого производится выемка, вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемки документы и предметы, должностное лицо налогового органа вправе сделать это самостоятельно, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов.

О производстве выемки, изъятия документов и предметов составляется протокол, в котором перечисляются и описываются все изъятые документы и предметы. В случае необходимости к протоколу прилагается опись с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности стоимости предметов. Налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сбора) имеет право при выемки документов делать замечания, которые должны быть по его требованию внесены в протокол.

В тех случаях, когда для проведения контрольных мероприятий недостаточно выемки копий документов налогоплательщиков и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинные документы. При изъятии таких документов с них изготавливают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия.

Копия протокола о выемке документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты.

Однако на практике налоговые органы часто принимают у налогоплательщиков подлинники истребованных документов, не оформляя данное действие должным образом. В этом случае если налогоплательщик передал в налоговый орган, а налоговый орган у него принял подлинники документов, то в силу ст.94 НК РФ налоговый орган произвел изъятие документов. А, следовательно, он должен произвести все действия, предусмотренные на этот случай в ст.94 НК РФ. Если налоговый орган эти действия не исполнил, то изъятые им документы **не могут быть положены в основу доказательства вины налогоплательщика,** т.к. получены с нарушением закона. Ссылка налоговых органов на то, что налогоплательщик якобы добровольно передал налоговому органу подлинные документы, и поэтому не было произведено оформление этого действия в порядке ст.94 НК РФ беспочвенна, т.к. подлинные документы налоговый орган может только изъять в установленном законом порядке.

Допрос свидетелей:

В качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Например, как свидетель может быть опрошен специалист, привлекаемый в ходе проверки. Однако не могут допрашиваться в качестве свидетеля:

-лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;

-лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвокат, аудитор.

Физическое лицо вправе отказаться от дачи показаний только по основаниям, предусмотренным законодательством. Например, разрешается не свидетельствовать против себя или членов семьи.

Показания свидетеля заносятся в протокол.

Привлечение экспертов и специалистов:

В необходимых случаях при проведении выездных налоговых проверок может быть привлечен эксперт на договорной основе. Однако, круг вопросов, которые могут быть поставлены перед ним, ограничивается определенными областями знаний. В частности, экспертиза назначается лишь в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта.

Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.

При назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право:

-заявить отвод эксперту;

-просить о назначении эксперта из указанных им лиц;

-представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;

-присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;

-знакомиться с заключением эксперта.

В процессе работы эксперт имеет право знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов. Эксперт может отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключении эксперта излагаются проведенные им исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы.

Могут быть назначены дополнительная и повторная экспертизы.

Дополнительная экспертиза назначается в случае недостаточной ясности или полноты заключения и поручается тому же или другому эксперту.

Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности и поручается другому эксперту.

Кроме того, при проведении выездной налоговой проверки может быть привлечен специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела. Специалист, также как и эксперт, привлекается на договорной основе.

В ходе налогового контроля, в том числе после проведенных выездных налоговых проверок, налоговые органы выявляют огромное количество умышленных и неумышленных нарушений налогового законодательства, совершенных налогоплательщиками (плательщиками сборов).

За совершенные в налоговой сфере противоправные деяния может наступить уголовная, административная, налоговая, граж­данско-правовая, материальная и дисциплинарная ответственность. Причем для физического лица возможно наступление всех пере­численных видов ответственности, а для юридического - только административная (частично), гражданская и материальная (на­пример, за вред, причиненный экологическим правонарушением)

Уголовная ответственность- эго вид юридической от­ветственности, заключающийся в ограничении прав и свобод лиц, виновных в совершении преступления, предусмотренного Уголов­ным кодексом РФ. При этом лицо подлежит уголовной ответствен­ности (ст. 5 УК РФ) только за те общественно опасные действия (бездействия) и наступившие общественно опасные последствия, в отношении которых установлена его вина. Кроме того, уголовной ответственности подлежит только вменяемое физическое лицо, достигшее возраста, установленного УК РФ.

Уголовная ответственность начинается с момента вступле­ния в силу обвинительного приговора, а полностью реализуется в отбытии наказания, назначенного судом. Основанием к наступле­нию уголовной ответственности является совершение деяния, со­держащего все признаки состава преступления, предусмотренного УК РФ (ст. 8 УК РФ).

Административная ответственность **-** это вид юридиче­ской ответственности граждан, должностных лиц, юридических лиц за совершенное административное правонарушение. Порядок и основания привлечения к административной ответственности регу­лируются Кодексом административных правонарушений (КоАП) РСФСР и другими правовыми актами.

Административным правонарушением (проступком) признается посягающее на государственный или общественный порядок, социалистическую собственность, права и свободы граж­дан, на установленный порядок управления противоправное, ви­новное (умышленное или неосторожное) действие либо бездейст­вие, за которое законодательством предусмотрена административ­ная ответственность (ст. 10 КоАП). При этом административная ответственность за правонарушения, предусмотренные КоАП, на­ступает, если эти нарушения по своему характеру не влекут за со­бой в соответствии с действующим законодательством уголовной ответственности.

К административной ответственности граждане Российской Федерации могут быть привлечены с 16-летнего возраста.

За совершение административных правонарушений могут применяться следующие административные взыскания:

-предупреждение;

-штраф;

-возмездное изъятие предмета, явившегося орудием со­вершения или непосредственным объектом административного правонарушения;

-конфискация предмета, явившегося орудием совершения и непосредственным объектом административного правонаруше­ния;

-лишение специального права, предоставленного гражда­нину (например, права охоты);

-исправительные работы;

-административный арест (не могут быть подвергнуты ли­ца, не достигшие 18 лет);

-административное выдворение за пределы Российской Федерации иностранного лица или лица без гражданства.

Административная ответственность за административные правонарушения, совершенные на территории Российской Федера­ции, несут на общих основаниях иностранные граждане и лица без гражданства, если они не пользуются иммунитетом от администра­тивной юрисдикции РФ

Налоговая ответственность является видом юридической ответственности физических и юридических лиц за налоговые пра­вонарушения.

Налоговое правонарушение*-* это виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и их представителей, за которое установлена ответствен­ность Налоговым кодексом РФ. Иными словами, налоговое право­нарушение — это противоправное деяние, т.е. деяние, нарушающее нормы налогового законодательства, причем деяние виновное (соз­нательное) и заслуживающее наказания.

Ответственность за завершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных главой 16 НК РФ, причем физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с 16-летнего возраста.

В соответствии со ст. 106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние налогоплательщика, налогового агента и их представителей, за которое в НК РФ установлена ответственность.

Главой 16 (ст. 116 – 129) НК РФ предусмотрено 14 составов налоговых правонарушений, совершение которых нарушает те или иные нормы НК РФ и влечет за собой применение налоговых санкций.

Статья 116 НК РФ предусматривает ответственность за нарушение сроков постановки на учет в налоговом органе. Указанное нарушение налогового законодательства влечет взыскание штрафа с нарушителя в размере 5 тысяч рублей (при нарушение срока подачи заявления о постановке на учет при отсутствии признаков налогового правонарушения) и 10 тысяч рублей (при нарушение срока подачи заявления о постановке на учет на срок более 90 дней).

Статья 117 НК РФ устанавливает ответственность за уклонение от постановки на учет в налоговом органе, выразившееся в осуществлении организацией или индивидуальным предпринимателем деятельности без постановки на учет в налоговом органе в течение более 90 дней со дня истечения срока подачи заявления о постановке на учет. В данном случае нарушитель уплачивает штраф в размере 20 % доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет.

Статья 118 НК РФ определяет такой вид правонарушения, как нарушение сроков представления сведений об открытии или закрытии счета в банке, которое влечет к взысканию штрафа в размере 5 тысяч рублей.

Статья 119 НК РФ устанавливает ответственность за непредставление налогоплательщиком в срок налоговой декларации. В этом случае с правонарушителя взыскивается штраф в размере 5 % суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 100 рублей. Непредставление налоговой декларации в налоговый орган в течение более 180 дней влечет взыскание штрафа в размере 30 % суммы налога и 10 % суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый месяц или неполный месяц начиная со 181-го дня.

Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ), если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, влечет взыскание штрафа в размере 5 тысяч рублей; те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода, влекут взыскание штрафа в размере пятнадцати тысяч рублей; те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы, влекут взыскание штрафа в размере 10 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тысяч рублей.

Статья 122 НК РФ устанавливает ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога:

-в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога;

-в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога, подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, влекут взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога;

-если вышеперечисленные деяния совершены умышлено, взыскивается штраф в размере 40 % от неуплаченных сумм налога.

Если имеет место неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом (ст. 123 НК РФ), то взыскивается штраф в размере 20 % от суммы, подлежащей перечислению.

В соответствии со ст. 124 НК РФ незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа, проводящего выездную налоговую проверку, на территорию или в помещение налогоплательщика или налогового агента, влечет взыскание штрафа в размере 5 тысяч рублей.

Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест, влечет взыскание штрафа в размере 10 тысяч рублей (ст. 125 НК РФ).

Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов влечет взыскание штрафа в размере 50 рублей за каждый непредставленный документ (ст. 126 НК РФ).

За неявку либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, применяются санкции в виде штрафа в размере 1 тысячи рублей. Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний влекут взыскание штраф в размере 3 тысяч рублей (ст. 128 НК РФ).

Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки влечет взыскание штрафа в размере 500 рублей. Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода влечет взыскание штрафа в размере 1 тысячи рублей (ст. 129 НК РФ).

На основании ст.224-2 КоАП налоговым органам предоставлены полномочия привлекать физических лиц к ответственности только в соответствии со ст.156-2 КоАП. Важно знать, что наложение административных взысканий на граждан в соответствии с иными статьями КоАП РСФСР налоговые органы неуполномочены.

Ст. 156-2: Необеспечение маркировки марками установленных образцов при производстве подакцизных товаров.

**Штраф: 100 минимальных оплат труда.**

В соответствии с п.12 ст.7 Закона РФ “О налоговых органах РФ” налоговые органы уполномочены привлекать лиц к ответственности в виде наложения штрафов:

- на должностных лиц предприятий, учреждений и организаций, виновных в сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или сокрытии (неучтении) иных объектов налогообложения, а также в отсутствии бухгалтерского учета или ведении его с нарушением установленного порядка и искажении бухгалтерских отчетов, в непредставлении, несвоевременном представлении или представлении по неустановленной форме бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других платежей в бюджет, - **в размере от 2 до 5 МРОТ на каждого виновного**, а за те же действия, совершенные повторно в течение года после наложения административного взыскания, - в размере **от 5 до 10 МРОТ;**

-на граждан, виновных в нарушении законодательства о предпринимательской деятельности или занимающихся предпринимательской деятельностью, в отношении которой имеется специальное запрещение, а также на граждан, виновных в отсутствии учета доходов или в ведении его с нарушением установленного порядка, в непредставлении или несвоевременном представлении деклараций о доходах либо во включении в декларации искаженных данных, - в размере **от 2 до 5 МРОТ**, а за те же действия, совершенные повторно в течение года после наложения административного взыскания, - в размере **от 5 до 10 МРОТ**.

Ст.7 Закона РФ “О применении ККМ при осуществлении денежных расчетов с населением” установлена следующая ответственность для лиц:

-за неприменение ККМ;

-за использование неисправной ККМ;

-за осуществление торговых операций после приостановления деятельности лица;

-за то, что лицо, осуществляющее торговлю, не вывесило ценник на продаваемый товар;

-за невыдачу чека покупателю.

За первые четыре вида правонарушений должен применяться **размер штрафов, от 50 до 100 МРОТ.** За невыдачу чека установлен штраф: 10 МРОТ.

При этом штрафы могут налагаться как на юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, за которыми зарегистрирована ККМ, так и на продавцов.

3. ПРОБЛЕМЫ И ЭФФЕКТИВНОСТЬ ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

* 1. Проблемы налогового контроля

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

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

Для определения направлений реформирования налоговой системы России в деле борьбы с уклонением от уплаты налогов и сборов необходимо выявление причин уклонения от уплаты налогов.

Результаты экспертных опросов налогоплательщиков и работников контролирующих органов, позволили определить основные причины уклонения от уплаты налогов. В ходе опроса мнения налогоплательщиков сложились следующим образом:

-если не будешь уклоняться, то прибыльную деятельность осуществлять просто не сможешь (69,9 % опрошенных);

-налогоплательщики не желают отдавать свои деньги, не видя реальной отдачи от государства (65,9 %);

-никто не желает ухудшать свое материальное положение (32,9 %);

-наличие законодательных пробелов и организационных нестыковок (32,9%);

-сложность налогового законодательства (23, 6%);

-налогоплательщики не желают афишировать своё имущественное положение, когда кругом разгул преступности (16,5%).

Очевидно, что важнейшей причиной уклонения от уплаты налогов и сборов являются экономические мотивы (сохранение и упрочение своего материального положения). Решением этой проблемы может стать определение и применение оптимального размера налоговой нагрузки, при которой в определенной степени будут удовлетворятся потребности государства в финансовых ресурсах, и не подрываться финансовое состояние налогоплательщика.

Следующими, по значимости, причинами ухода налогоплательщиков от налогообложения являются несовершенство и сложность налогового законодательства. Основным документом регламентирующим порядок осуществления выездных проверок является Налоговый Кодекс РФ, попробуем выделить в нем наиболее спорные правовые установления.

Как уже отмечалось, выездная налоговая проверка проводится на основании ст. 89 НК РФ по решению руководителя (заместителя руководителя) налоговой инс­пекции. В ходе ее сведения, ука­занные налогоплательщиками в налого­вых декларациях, проверяются путем анализа первичных бух­галтерских документов предпри­ятия, а также иной информации о деятельности предприятия, имеющейся у налоговых органов. При этом четкого определения места проведения проверки в НК РФ не оговорено. На прак­тике же нередки споры о месте проведения проверки, когда пре­доставленные на предприятии условия не позволяют ее провес­ти, а налогоплательщик упрямо настаивает на том, что должна быть осуществлена выездная на­логовая проверка.

Поэтому представляется целесообразным закрепить в НК РФ положение о том, что при отсутствии у проверяемого предприятия условий для проведения проверки она может проводиться и в помещении налоговой инспекции.

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

Помимо указанной неточной формулировки закона, допускающей неоднозначное толкование, вопрос о возможности осуществления проверки текущего года деятельности налогоплательщика имеет еще один аспект. В соответствии с п. 1 ст. 55 НК РФ под налоговым периодом применительно к отдельным налогам понимается календарный год или иной период времени, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных перио­дов, по итогам которых уплачива­ются авансовые платежи. Так, на­лог на прибыль предприятие уп­лачивает в течение года по отчет­ным периодам в виде промежуточных (авансовых) платежей на- растающим итогом, а по истече­нии календарного года предприя­тием окончательно определяется налогооблагаемая база, исчисля­ется и уплачивается налог. Нало­говым периодом по налогу на при­быль является календарный год. Следовательно, при проверке в текущем году правильности упла­ты налога на прибыль налоговой инспекцией будет проверяться незаконченный налоговый период. И, возвращаясь к п 1 ст. 87 НК РФ, в соответствии с которой налоговой проверкой могут быть охвачены только три календар­ных года деятельности налогопла­тельщика, непосредственно пред­шествующих году проведения проверки, приходим к выводу, что выездная налоговая проверка не должна распространяться на от­дельный отчетный период, квар­тал, полугодие и т.д.

С другой стороны, обязанность по уплате авансовых платежей предприятия должна корреспон­дировать с правом налоговых ор­ганов на проверку своевременнос­ти, полноты и правильности упла­ты авансовых платежей по нало­гу на прибыль, что становится не­возможным, если ограничить пра­во налоговых органов на проведе­ние проверки текущего года дея­тельности налогоплательщика.

Вместе с тем для ряда налогов установлены укороченные нало­говые периоды (месяц, квартал), например для НДС, акцизов, на­лога с продаж. В пункте 5 ст. 55 НК РФ специально оговаривает­ся, что в отношении имуществен­ных налогов налоговый период в каждом календарном году опре­деляется из времени фактичес­кого нахождения имущества в собственности налогоплательщи­ка. И в данном случае мнение со ссылкой на ст. 87 НК РФ, что на­логовой проверкой не может быть охвачен текущий год деятельности налогоплательщика, выглядит несостоятельным.

Таким образом, отсутствие точной правовой регламентации проверки текущего года деятельности плательщика свидетельствует о необходимости дальнейшей доработки ст. 87 НК РФ. Однозначного законодательного решения затронутого вопроса пока не существует, что оставляет простор для различных интерпретаций. В дальнейшем, вероятно, следует предусмотреть, чтобы контрольные проверки охватывали более чем три года деятельности налогоплательщика, предшествовавших году проведения проверки.

Запрещается проведение на­логовым органом повторных на­логовых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплатель­щиком за уже проверенный нало­говый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганиза­цией или ликвидацией организа­ции либо вышестоящим налого­вым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. Очевидно, что условия проведе­ния налоговыми органами по­вторных документальных прове­рок носят слишком ограничительный характер. Понятна озабоченность российских налогоплательщиков, которых досаждали повторными проверками по одним и тем же налогам за уже проверенный период. Тем не менее запреты, подобные предусмотренным ст. 87 НК РФ, не являются подходящим средством для решения этой проблемы.

Здесь, налоговые органы должны как минимум иметь право на повторную проверку в тех случаях, когда впоследствии обнаруживаются противоправные действия плательщика.

В соответствии со ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Здесь нужно отметить, что широкомасштабные проверки некоторых категорий налогоплательщиков, особенно крупнейших из них, со сложной организационной структурой, невозможно провести за два-три месяца.

Наличие указанного временного ограничения означает, что у них никогда не удастся провести полноценную налоговую проверку. А такое положение только на руку недобросовестным налогоплательщикам.

В НК РФ принятие мотивированного решения о приостановлении проверки не предусмотрено. В случае если проверка приостанавливается по инициативе налогоплательщика (например, болезнь главного бухгалтера или другие уважительные причины), то и тогда она не может продолжаться более двух месяцев (при увеличении продолжительности проверки вышестоящим органом - более трех месяцев).

Налоговый кодекс не содержит норм, предписывающих налого­вым органам заблаговременно ин­формировать налогоплательщика о предстоящей налоговой провер­ке, т.е. письменное уведомление о предстоящем проведении провер­ки не выписывается. При этом, даже если проверка внезапная, нормы ст. 93 НК РФ дают прове­ряемому пять дней, в течение ко­торых он может не представлять документы, тем самым сведя на это время выездную налоговую проверку исключительно к обсле­дованию (осмотру) помещений в соответствии со ст. 92 НК РФ.

При регулировании порядка осуществления процессуальных действий (действий по осуществлению налогового контроля), в Налоговом Кодексе РФ опять же имеются определенные «нестыковки».

Так ст. 128 НК РФ устанавливает ответственность свидетеля за отказ от дачи показаний и дачу заведомо ложных показаний в виде штрафа в размере трех тысяч рублей. Кодекс принимали до августовских событий прошлого года, и сейчас “цена” этого штрафа резко упала (как, впрочем, и по ряду других налоговых правонарушений). Между тем, значение свидетельских показаний в налоговом процессе может быть весьма ощутимым с точки зрения и материальных последствий, и вида ответственности. Ложными показаниями либо уклонением от дачи показаний можно скрыть преступление либо, наоборот, подвести человека к уголовному делу.   
Во втором случае дело переходит в сферу уголовно-процессуальных отношений, а здесь, как известно, действует уже уголовная ответственность за дачу ложных показаний. Такая трансформация вполне возможна, и это надо знать тем, кто оказывается в положении свидетелей в налоговом процессе. Впрочем, подобная перспектива может иметь предупреждающее значение далеко не для всех случаев дачи свидетельских показаний в налоговом процессе. Поэтому размер санкции за рассматриваемое налоговое правонарушение, скорее всего, придется менять в сторону увеличения. Но целесообразно установить его не в категоричной форме, а в виде максимально возможного размера штрафа.

Налоговый кодекс, вероятно, чрезмерно категорично решает вопрос об участии понятых, эксперта, специалиста, переводчика. Обеспечение понятых, особенно для участия в длительных контрольных действиях - это, по нынешним временам, не простая проблема. Ее решение в ряде случаев может неоправданно осложнять работу налоговых органов. Участие лиц, в отношении которых проводится налоговая проверка, в таких действиях, как осмотр и выемка, подписание ими протокола нередко делают ненужным участие понятых, тем более, когда применяется ксерокопирование, фото- и киносъемка, видеозапись. Видимо, можно было бы вопрос об участии понятых в осмотре и выемке оставить на усмотрение налогового инспектора, который принимал бы решение с учетом конкретной ситуации. Но закон есть закон. Его надо исполнять.

Хотелось бы предостеречь налоговые органы от неосторожного применения штрафных санкций за отказ эксперта, специалиста или переводчика от участия в налоговой проверке. Такой отказ может происходить по уважительным причинам.

Несколько «коварной» представляется часть вторая п. 4 ст. 100. На первый взгляд, она воспринимается как очевидное и естественное благо для сторон: налоговому инспектору можно не составлять акта, если не выявлено никакого нарушения, а налогоплательщику можно удовлетвориться благополучным исходом проверки. Но такой исход проверки - не только приятный, но и юридически значимый факт, а потому он должен быть документально зафиксирован. Документ, во-первых, удостоверит законопослушное поведение налогоплательщика, что само по себе немаловажно в нынешнее время. Во-вторых, он должен удостоверить выполнение решения руководителя налогового органа о выездной проверке. В-третьих - удостоверить дату (период) проведения проверки, поскольку она может проводится не чаще одного раза в год и не более двух месяцев по продолжительности. В-четвертых, акт выездной проверки должен отражать объем фактически выполненных проверочных действий (в т.ч. инвентаризации имущества, обследование (осмотра) складских и иных помещений, выемку документов и предметов, экспертизы, получения показаний свидетелей и др.) и как бы подытоживать и “объединять” все иные документы, составленные в ходе выездной налоговой проверки. Все это необходимо в связи с возможными последующими перепроверками со стороны вышестоящего налогового органа или налоговой полиции, а также претензиями к налоговому органу со стороны налогоплательщика, если ему причинен вред неправомерными действиями в ходе проверки.

С учетом изложенного, налоговым органам и налогоплательщикам, скорее всего, надо не оставлять без документирования выездные проверки с хорошим результатом, т.е. когда не выявлено никаких налоговых нарушений. Составление в подобных случаях акта по результатам проверки — не просто целесообразно, но и обязательно. Это вытекает из п. 2 ст. 100, в которой сказано, что в акте налоговой проверки должно быть отражено и отсутствие фактов налоговых правонарушений.

Проблемы могут возникать и по поводу двухнедельного срока, который установлен в п. 5 ст. 100. В этот срок (со дня получения акта проверки) налогоплательщик вправе представить в налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. Буквальное понимание этой нормы может привести к недоразумениям: налоговой орган может не принять возражения по истечении срока, а налогоплательщик может впасть в заблуждение, будто он не вправе подать возражения по истечении срока. И то, и другое будет ошибкой. Двухнедельный срок в данном случае призван, с одной стороны, обеспечить быстрое реагирование налогоплательщика на спорный акт налоговой проверки, а с другой - предупредить поспешные меры реагирования со стороны налогового органа. Он может рассматривать акт проверки и применять санкции за нарушения лишь по истечении двухнедельного срока (п.5 ст.100). Но все это не может служить препятствием к оспариванию акта проверки и после истечения указанного срока и даже после рассмотрения и принятия решения налоговом органом. Оспаривание в таком случае может оказаться более хлопотным и связанным с необходимостью отмены решения налогового органа.

Требуют уяснения и некоторые понятия, связанные с причинением вреда налогоплательщику при проведении налогового контроля. В соответствии со статьей 103 Налогового кодекса, убытки, причиненные неправомернымидействиями налоговых органов или их должностных лиц, подлежат возмещению. И наоборот: убытки, причиненные правомерными действиями, возмещению не подлежат, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами. Тут возникает вопрос: можно ли претендовать на возмещение вреда, если он причинен необоснованными, хотя и правомерными действиями? Поэтому НК РФ (п.4 ст. 103) предусматривает возможность возмещения убытков, причиненных даже правомерными действиями, но лишь в случаях, предусмотренных федеральным законом. Трудно сказать, какие случаи имеются в виду, но в Гражданском кодексе ст. 1069 предусматривает ответственность за вред, причиненный в результате незаконных действий государственных органов либо должностных лиц этих органов. Здесь речь идет о незаконных действиях. К их числу следует, очевидно, отнести решения налогового органа, которые судом признаны необоснованными, несоответствующими закону.

Существуют спорные моменты и в п.6 ст.108 НК РФ (норма о презумпции невиновности налогоплательщика). Согласно ей, налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет установлена вступившим в законную силу решением суда. Это означает, что налоговые органы и даже налоговая полиция не вправе самостоятельно привлекать налогоплательщика к ответственности за налоговые правонарушения. По любому налоговому правонарушению налоговый орган обязан предоставить материалы в суд.

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

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

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

Структура налоговых поступлений в Федеральный бюджет характеризуется тем, что их большая часть приходится на относительно небольшое количество организаций, являющихся крупными налогоплательщиками. Так за 9 месяцев 2000 г. на долю указанных налогоплательщиков приходилось более 75% поступлений в Федеральный бюджет. Вместе с этим такое положение отнюдь не приуменьшает важность проблемы налогового контроля в отношении малых предприятий:

-во-первых, малые предприятия, составляющие подавляющее большинство налогоплательщиков-организаций, играют решающую роль в формировании общего уровня налоговой дисциплины в стране;

-во-вторых, данная сфера предпринимательской деятельности сосредотачивает в себе огромный налоговый потенциал, в значительной части не использованной в настоящее время.

Как показывает анализ, именно предприятия сферы малого предпринимательства наиболее подвержены налоговым правонарушениям, в том числе в таких формах, как непостановка на учет в налоговых органах, уклонение от сдачи налоговой отчетности, неоприходование денежной выручки, фальсификация данных бухгалтерского учета или его полное отсутствие. В связи с этим усиление налогового контроля за этой сферой деятельности будет способствовать обеспечению дополнительного притока налоговых поступлений в бюджет, в том числе со стороны крупнейших налогоплательщиков, так как некоторые из них применяют сложные схемы ухода от налогообложения посредством создания подставных фирм – малых предприятий, через которые посредством механизма манипулирования ценами и иных схем уводятся из-под налогообложения многие миллиарды рублей налогооблагаемой прибыли.

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

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

# Пути совершенствования налогового контроля

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

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

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

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

-увеличения размеров наказания за налоговые правонарушения.

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

Приоритетными для выездных проверок являются следующие категории предприятий:

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

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

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

-плательщики, пользующиеся налоговыми льготами по бюджетам различных уровней;

-предприятия представляющие нулевой баланс;

-налогоплательщики, уклоняющиеся от представления отчетности;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Как показывает анализ практики контрольной работы налоговых органов России, в настоящее время получили мировое распространение факты уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов посредством неведения бухгалтерского учета, ведения его с нарушением установленного порядка, которые делают невозможным определение размера налогооблагаемой базы. Особая сложность работы с данной категорией плательщиков связана с отсутствием эффективных механизмов борьбы с подобными явлениями. Не имея достаточного времени и кадровых ресурсов, необходимых для фактического восстановления бухгалтерского учета, сотрудники налоговой инспекции вынуждены брать за основу для исчисления налоговых обязательств налогоплательщика данные, декларированные в налоговых расчетах и вытекающие из бухгалтерской документации, даже в тех случаях, когда анализ иной имеющейся информации дает основания сделать вывод, что указанные документы искажаются. Действующее законодательство практически не представляет налоговым органам права производить исчисления налогооблагаемой базы на основании использования каких-либо иных сведений о налогоплательщиках помимо тех, которые содержатся в бухгалтерской отчетности и в налоговых декларациях.

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

Метод общего сопоставления имущества:

Методика исчисления налогооблагаемого дохода данным методом подразделяется на две части:

1) учет изменения имущественного положения за отчетный период;

2) учет произведенного и личного потребления за отчетный период.

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

Метод, основанный на анализе производственных запасов:

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

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

Тут полезным может быть введение системы бальной оценки работы налоговых инспекторов, осуществляющих контрольные проверки. Сущность такой оценки, состоит в том, что в зависимости от категории каждого проверенного предприятия, - исходя из классификации на крупные, средние, малые и мелкие, а также отраслевой принадлежности - налоговому инспектору защитывается определенное количество баллов. При этом за отчетный период каждый налоговый инспектор должен набрать определенное минимальное количество баллов. Количество набранных баллов может служить основанием для вывода о его служебном соответствии. Кроме того, балльный норматив может служить основой для составления планов проверок на предстоящий отчетный период в части наиболее оптимального распределения нагрузки между отдельными инспекторами.

Но в конце надо отметить, что никакое совершенствование форм не даст положительных результатов, если налоговый инспектор не будет постоянно совершенствовать свои знания в области налогообложения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

## Как уже отмечалось ранее, субъекты налогообложения обязаны вносить налоговые платежи в установленных размерах и в определенные сроки в бюджет РФ. Уплачиваемые налоги представляют собой особую форму инвестиций в социальную среду и носят возвратный характер. Их нельзя рассматривать как акцию по конфискации части собственности, так как они должны вернуться предпринимателю в форме расширения потребительского спроса, в виде новых технологий, товаров, более развитой инфраструктуры услуг, более благоприятным условиям ведения бизнеса. Однако в нашей стране на данном этапе реформирования государственного устройства и налоговой системы исполнение этой обязанности налогоплательщика по уплате налогов оставляет желать лучшего.

По оценкам специалистов, в хозяйственной практике присутствует четыре основных мотива уклонения то уплаты: моральные, политические, экономические и технические.

Одной из главных причин уклонения от уплаты налогов является нестабильное финансовое положение налогоплательщика, и чем оно неустойчивее, тем сильнее намерение скрыть налоги.

Еще одна из причин уклонения от налогов – сложность и противоречивость налогового законодательства. Результаты собираемости налогов напрямую зависят от четкости изложения методик налогообложения, технической оснащенности налоговых инспекций, профессиональной подготовленности их работников, а также от уровня знаний граждан и организаций в области налогового законодательства.

На мой взгляд, сейчас в первую очередь необходимо совершенствовать законодательную базу, регулирующую организацию и осуществление налогового контроля. При этом надо взять самое лучшее и подходящее для наших условий из зарубежного опыта в этой области.

Налоговый контроль в России осуществляется в трех формах: предварительный, текущий и последующий, используются при этом такие методы как наблюдение, обследование, анализ и проверки, которые подразделяются на камеральные и выездные. Последние являются специфическим методом налогового контроля, который сочетает в себе все методы.

Необходимость совершенствования форм и методов налогового контроля также вытекает из того, что практически каждая вторая проверка заканчивается безрезультатно.

В результате проделанной работы можно отметить, что важнейшим фактором повышения эффективности контрольной работы налоговой инспекции является совершенствование действующих процедур налогового контроля:

-системы отбора налогоплательщиков для проведения проверок;

-использование системы оценки работы налоговых инспекторов;

-форм и методов налоговых проверок.

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

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

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

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

-проведение перекрестных проверок;

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

Как показывает анализ зарубежного опыта, применение косвенных методов является общепринятой в мировой практике. Например, в Германии законодательство прямо санкционирует применение указанных методов, а существующая в этой стране судебная практика свидетельствует о безоговорочном признании судами доказательств размера налогооблагаемой базы, основанных на применении косвенных методов исчисления.

Наиболее распространенными из них являются следующие:

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

1) учет изменения имущественного положения за отчетный период;

2) учет произведенного и личного потребления за отчетный период.

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

-метод, основанный на анализе производственных запасов. Используя данный метод, можно дать оценку достоверности отраженного в отчетности объекта продаж с затратами на производство.

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

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Об основах налоговой системы в Российской Федерации. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 (в редакции Федерального закона от 08.07.99 № 142-ФЗ) // Рос. газ.. – 1999. – 15 июля.
2. О налоговых органах Российской Федерации. Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 (в редакции Федерального закона от 08.07.99 № 151-ФЗ) // Рос. газ. - 1999. – 15 июля.
3. Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей: Указ Президента Российской Федерации от 23 мая 1994 г. № 1006 (в редакции Указа Президента РФ от 03.08.99 № 977) // Рос. газ. – 1999. – 11 авг.
4. Налоговый Кодекс Российской Федерации, части 1 и 2 с изменениями и дополнениями на 15 августа2001г.// Москва. Издательство “Проспект”. 2001 г. - 464с.
5. Рекомендации по проведению документальной проверки правильности исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость: Письмо Государственной налоговой службы Российской Федерации от 25 августа 1992 г. № В3-6-05/274 // Рос. газ. – 1995. – 12 апр.
6. Методические рекомендации по проведению документальных проверок налоговыми органами РФ: Письмо Госналогслужбы РФ от 29 марта 1996 г. № ПВ-4-13/27Н/дсп.
7. О порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке: Приказ Министерства РФ по налогам и сборам от 10 марта 1999 г. № ГБ-3-04/39 // Финансовая газета. – 1999 г. - № 14. – с. 10-12.
8. О некоторых вопросах взаимодействия налоговых органов и органов федеральной налоговой полиции при осуществлении налогового контроля: Письмо Министерства РФ по налогам и сборам от 5 октября 1999 г. № АС-6-16/784 // Налоговый вестник. – 2000. - № 11. – с. 3-5.
9. Об утверждении порядка назначения выездных налоговых проверок: Приказ Министерства РФ по налогам и сборам от 8 октября 1999 г. № АП-3-16/318 // Налоги. – 1998. - № 9. – с. 8-10.
10. Об упорядочении налоговой отчетности: Приказ Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 14 января 2000 г. № АП-3-01/12 // Налоговый вестник. – 2001. - № 4. – с.10.
11. О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах. Инструкция Министерства РФ по налогам и сборам от 10 апреля 2000 г. № 60 // Налоговый вестник. – 2001. - № 3. – с. 10.
12. Регламент проведения выездных налоговых проверок: Приказ Министерства РФ по налогам и сборам от 10 ноября 2000 г. № БГ-14-16/353/дсп.
13. Алпатов Ю.Ф. Повышение эффективности контрольной работы –важная задача налоговых органов // Налоговый вестник. - 1997. - № 1. – С.2-3
14. Брысина Г.П. Из практики контроля за исполнением налогового законодательства. // Налоговый вестник. - 1998. - № 2. – С.6-8.
15. Бушмин Е.В. Совершенствование методов налогового контроля с использованием информационных технологий // Налоговый вестник. – 1998. - № 8. - С.3-6.
16. Бюджетная система России: Учебник для вузов/ Под ред. Проф. Г.Б. Поляка. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 550 с.
17. Гусев Т.А. Как эффективнее провести налоговую проверку // Налоги. – 1998. - № 9. – с.13.
18. Гусева Т. Совершенствование механизма проведения налоговых проверок и оформления их результатов // Право и экономика. – 2000. - № 10. – С.34-40.
19. Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации, части второй (постатейный). Изд. 3-е, испр. и доп./Руководитель авторского коллектива ответственный редактор доктор юридических наук, профессор О.Н. Садиков. – М.: Юридическая фирма КОНТРАКТ; ИНФРА∙М, 1998. - , 799 с.
20. Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный). Изд. 3-е, испр. и доп./Руководитель авторского коллектива ответственный редактор доктор юридических наук, профессор О.Н. Садиков. – М.: Юридическая фирма КОНТРАКТ; ИНФРА∙М, 1997. – XXII, 778 с.
21. Комментарий к Налоговому кодексу РФ (части первой и второй)/ Под ред. Р.Ф. Захаровой, С.В. Земляченко. – М.: ПБОЮЛ Грачев С.М., 2001. – 720 с.
22. Макарьева В.И. Сущность камеральных и документальных проверок // Налоговый вестник.-1997. - № 11. – С. 7-11.
23. Методика налоговых проверок – М., «ПРИОР», 2000. – 288 с.
24. Налоги / Под ред. Д.Г. Черника, М.: Финансы и статистика, 2001. – 603 с.
25. Павлова Л. Налоговый контроль // Налоги. – 2000. - № 6. – С.8.
26. Павлова Л. Налоговый контроль // налоги. – 2000. - № 7. – С. 8.
27. Павлова Л. Налоговый контроль в системе финансового контроля // Налоги. – 2000. - №3. – С. 9.
28. Перовская Е.Г. Оправе органов налоговой полиции осуществлять проверки // Налоговый вестник. – 2000. - № 1.- С.15-17.
29. Сашичев В.В. Малые предприятия: организация налогового контроля // Налоговый вестник. - № 2. – С.22-24.
30. Скорик Т.Г. Высокая эффективность выездной налоговой проверки – результат правильности выбранного объекта // Налоговый вестник. – 2001. - № 11. – С.32-34.
31. Соловьев И.Н. О квалификации налоговых преступлений // Налоговый вестник. – 2001. - № 11. – С.118-124.
32. Титова Г. Налоговые проверки как форма налогового контроля // Финансовая газета. - № 14. – с.10.
33. Фролов С.П. Налоговые споры: некоторые практические рекомендации // Бухгалтерский учет. – 2001. - № 9. – С.43-50.
34. Щербинин А.Т. Совершенствовать налоговый контроль. //Финансы. – 1999. - № 9. – С.13-18.