

2 КРАТКОЕ СОДЕРЖАНИЕ ЛЕКЦИОННОГО КУРСА

2.1 Понятие и сущность налогового контроля

2.1.1 Понятие и функции налогового контроля

Налоговое администрирование – это процесс управления налоговым производством, реализуемый налоговыми и иными органами (налоговыми администрациями), обладающими определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов.

При таком подходе предметом налогового администрирования является налоговое производство, объектом – процесс управления этим производством, а субъектами – налоговые и иные органы, именуемые налоговыми администрациями. Налоговое производство – это совокупность законодательно установленных приемов, способов и методик, определяющих порядок добровольного исполнения налогового обязательства налогоплательщиком, и полномочий налоговых администраций по контролю, регулированию и принуждению налогоплательщиков к исполнению этого обязательства.

Налоговые администрации — это государственные налоговые органы, которым на законодательной основе предоставлены властные (административные) полномочия в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов.

Состав налоговых администраций представлен на рис. 1. К ним относятся: финансовые органы, органы внутренних дел, налоговые и таможенные органы. Центральным звеном налоговых администраций являются налоговые органы. Объем полномочий других администраций значительно меньше, а их права и обязанности уже. Такая неравнозначность в системе налогового администрирования объективно обусловлена тем, что именно налоговые органы специализируются на реализации целого комплекса функций в сфере налогообложения, являющихся для них основными, в то время как возлагаемые на другие администрации отдельные

функции в сфере налогообложения не являются для них определяющими (профильными).



Рисунок 1 – Состав налоговых администраций

Рассмотрим основные функции налогового администрирования.

Налоговому администрированию присущи четыре основные функции: планирования, контролирования, регулирования и принуждения. Для каждой функции характерен свой инструментарий реализации, т.е. совокупность способов, приемов и методов достижения поставленных перед нею целей. Каждая функция отличается специфичным составом органов, разрабатывающих и реализующих этот инструментарий.

Функцию налогового планирования реализуют финансовые и налоговые органы. Основной целью налогового планирования является обеспечение обоснованных качественных и количественных параметров заданий по формированию доходной части бюджетов различного уровня. Основными формами являются стратегическое и текущее планирование. Основные методы налогового планирования: косвенные методы, основанные на прогнозировании экономических валовых показателей; прямые методы, основанные на прогнозировании налоговых баз по всему перечню налогов; упрощенные методы, основанные на экстраполяции существующих трендов.

Функцию налогового контроля реализуют налоговые органы, а в предусмотренных НК случаях также таможенные и органы внутренних дел. Основная цель — обеспечение такого уровня налогового администрирования, при котором исключаются или сводятся к минимуму нарушения законодательства о налогах и сборах, а также выявляются и предупреждаются эти нарушения.

Основная цель налогового регулирования — достижение компромисса между фискальными интересами государства и экономическими интересами налогоплательщиков. Фискальные интересы государства, в свою очередь, также неоднородны и требуют нахождения компромисса между интересами Федерации, субъектов РФ и местного самоуправления. Основными здесь являются формы налогового стимулирования и дестимулирования, налогового льготирования, распределения налоговых поступлений между различными уровнями бюджетов. Основными являются следующие методы: регулирование соотношения прямого и косвенного налогообложения; регулирование соотношения федеральных, региональных и местных налогов; регулирование масштаба и направленности предоставления налоговых льгот и преференций; регулирование состава налогов, объектов налогообложения, налоговых ставок, способов исчисления налоговой базы, порядка и сроков уплаты налогов.

Функцию принуждения реализуют налоговые, таможенные и органы внутренних дел. Основная цель — обеспечение обязанности исполнения всеми субъектами законодательства о налогах и сборах, в том числе принудительного исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками. Основными формами принуждения являются формы ответственности за нарушение законодательства: налоговая, административная и уголовная. К основным методам можно отнести добровольное и принудительное исполнение выявленного нарушения законодательства.

2.1.2 Налоговые органы как центральное звено налоговых администраций

В России налоговые органы представляют собой единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему РФ, а в случаях, предусмотренных законодательством, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей (ст. 30 НК).

Они имеют собственную трехуровневую структуру построения, включающую; центральный аппарат ФНС (I уровень); территориальные органы — управления ФНС по субъектам РФ, межрегиональные инспекции ФНС (II уровень); инспекции ФНС по районам, районам в городах, городах без районного деления, инспекции ФНС межрайонного уровня (III уровень).

Современное построение налоговых органов в России осуществляется одновременно по двум принципам: территориальному и отраслевому. Традиционное территориальное построение налоговых органов осуществлено в начале 1990-х гг. в соответствии с административно-территориальным устройством, принятым в России. Низовым звеном (III уровень) являются инспекции ФНС России (ранее инспекции МНС) по районам, районам в городах, городам без районного деления, средним звеном (II уровень) – управления ФНС по республикам в составе РФ, краям, областям, округам, города в Москве и Санкт – Петербургу, а высшее звено (I уровень) — это центральный аппарата ФНС. Между этими звеньями соблюдается строгая иерархия вертикальной подчиненности.

Однако данная структура не исчерпывает всего многообразия построения налоговых органов. В начале 2000-х гг. образованы еще межрегиональные и межрайонные инспекции ФНС России, сформированные как для координации деятельности нижестоящих налоговых органов, так и для администрирования отдельных категорий налогоплательщиков по отраслевому признаку. К таким категориям относятся крупнейшие и крупные налогоплательщики, деятельность которых выходит далеко за рамки

отдельно взятой территории, контролируемой какой-либо одной инспекцией, что обуславливает целесообразность администрирования их соответственно на межрегиональном либо межрайонном уровне. Таким образом, традиционная структура налоговых органов дополнилась еще дополнительной организационной ветвью.

II уровень дополнили межрегиональные инспекции ФНС России трех типов, подчиняющиеся исключительно Центральному аппарату ФНС:

- 1) по центральной обработке данных — одна инспекция;
- 2) по федеральным округам семь инспекций, по числу округов;
- 3) по крупнейшим налогоплательщикам в сферах:

– разведки, добычи, переработки, транспортировки и реализации нефти (МРИ № 1);

– разведки, добычи, переработки, транспортировки и реализации газа (МРИ № 2);

– производства и оборота этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции (МРИ № 3);

– производства и реализации электрической и тепловой энергии (МРИ № 4);

– производства и реализации продукции металлургической промышленности (МРИ № 5);

– оказания транспортных услуг (МРИ № 6);

– оказания услуг связи (МРИ № 7);

– производства и реализации продукции машиностроения (МРИ № 8);

– кредитной и страховой (МРИ № 9).

III уровень дополнили межрайонные инспекции ФНС России, подчиненные при этом Управлению ФНС по субъекту РФ. Эти инспекции бывают двух типов:

1) по крупным налогоплательщикам;

2) по нескольким административным районам (в целях экономии бюджетных средств).

Вторая ветвь построения налоговых органов и в определенной степени вторая вертикаль управления созданы для повышения эффективности налогового администрирования налогоплательщиков, обеспечивающих наиболее значимые налоговые поступления. Эти органы призваны в современных условиях противопоставить объективно нарастающей тенденции вертикальной интеграции крупнейших налогоплательщиков (в различные холдинги, финансово-промышленные группы, вертикально интегрированные компании) адекватное вертикально интегрированное налоговое администрирование.

Кроме того, ФНС России имеет в своем подчинении ряд структур, реализующих научно-исследовательские, учебно-методические и информационно-аналитические задачи, актуальные для совершенствования теории и практики налогового администрирования:

- Главный научно-исследовательский вычислительный центр (ГНИВЦ);
- Государственный научно-исследовательский институт развития налоговой системы (ГНИИРаНС);
- учебно-методические центры УМЦ (их в настоящее время пять);
- печатные издания «Российский налоговый курьер», «Налоговая политика и практика», «Вестник регистрации».

Критерии отнесения к разным категориям налогоплательщиков, администрируемых различными инспекциями, основываются, во-первых, на показателях их финансово-экономической деятельности за отчетный год и, во-вторых, на отношениях взаимозависимости между организациями.

Показатели финансово-экономической деятельности в соответствии с приказом МНС от 16 апреля 2004 г. М САЭ-3 — 20/290 следующие:

- суммарный объем начислений федеральных налогов и сборов с учетом уменьшений по НДС по внутренним оборотам, но без уменьшения на суммы, признанные в соответствующем году к возмещению налоговыми и судебными органами по ставке 0 %;
- суммарный объем выручки от продажи товаров, работ, услуг (форма

№ 2 годовой бухгалтерской отчетности) и операционных доходов (строки 060-070);

– сумма оборотных и внеоборотных активов (форма № 1 годовой бухгалтерской отчетности, строка 300).

Конкретные значения этих показателей представлены в табл. 1.

Таблица 1.

Критерий	Крупнейший налогоплательщик	Крупный налогоплательщик	Традиционный налогоплательщик
1	2	3	4
1. Суммарный объем начислений федеральных налогов и сборов: - для организаций связи; - для организаций транспорта - для прочих организаций	свыше 300 млн. руб. свыше 50 млн. руб. свыше 1 млрд. руб.	от 50 до 300 млн. руб. от 30 до 50 млн. руб. до 75 млн. руб.	до 50 млн. руб. до 30 млн. руб. до 75 млн. руб.
2. Суммарный объем выручки: - для организаций связи - для организаций транспорта - для прочих организаций	свыше 6 млрд. руб. свыше 1 млрд. руб. от 1 до 10 млрд. руб.	от 750 млн. до 6 млрд. руб. от 500 млн. до 1 млрд. руб. от 1 до 10 млрд. руб.	до 750 млн. руб. до 500 млн. руб. до 1 млрд. руб.
3. Активы: - для организаций связи - для организаций транспорта - для прочих организаций	свыше 7 млрд. руб. свыше 1 млрд. руб. свыше 10 млрд. руб.	от 750 млн. до 7 млрд. руб. от 500 млн. до 1 млрд. руб. от 1 до 10 млрд. руб.	до 750 млн. руб. до 500 млн. руб. до 1 млрд. руб.
Уровень администрирования налогоплательщика	Федеральный уровень (межрегиональные инспекции)	Региональный уровень (межрайонные инспекции)	Уровень района (инспекции по районам, районам в городах, городам без районного отделения)
Примечание. Организация теряет статус такого налогоплательщика только по истечении трех лет, следующих за годом, в котором она перестала удовлетворять установленным требованиям.			

К крупнейшим и крупным налогоплательщикам применяются также критерии взаимозависимости. Организации, отношения с которыми в соответствии со ст. 20 НК могут оказывать влияние на условия или

экономические результаты основного вида деятельности другой организации, имеющей показатели, представленные в таблице 1, также относятся к соответствующей категории налогоплательщиков и подлежат администрированию на уровне, соответствующем уровню администрирования взаимозависимого с ним налогоплательщика.

ФНС осуществляет свою деятельность непосредственно через свои территориальные органы в тесном взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

ФНС возглавляет руководитель, назначаемый на должность Правительством РФ по представлению министерства финансов. Руководителей управлений ФНС по субъектам РФ назначает руководитель ФНС по согласованию с полномочным представителем президента РФ по соответствующему федеральному округу. Руководители инспекций ФНС по районам, районам в городах, городам без районного деления, а также инспекции межрайонного уровня назначаются начальниками управлений по субъектам РФ по согласованию с ФНС России. Руководители налоговых органов всех уровней несут персональную ответственность за выполнение возложенных на них задач и функций.

При таком построении налоговых органов принципиально обеспечивается их единство. Оно обеспечивается, во-первых, тем, что функции контроля за взиманием налогов всех уровней на территории РФ выполняют органы ФНС России, а во-вторых, законодательной нормой, запрещающей создание налоговых органов, не входящих в систему ФНС России. Требование обеспечения единства системы налоговых органов определяется основополагающим принципом единства налоговой системы страны и необходимостью единообразного применения налогового законодательства на всей территории страны.

2.1.3 Задачи налогового контроля и ФНС России

При осуществлении мер налогового контроля часто возникают конфликты между сторонами налоговых отношений в связи с разным пониманием норм налогового законодательства: в сфере администрирования экспортного НДС, при налогообложении импортных операций, а также в связи с разным пониманием чиновниками существа обоснованных расходов для целей налогообложения прибыли. Зачастую такие нормы содержат противоречия, а некоторые вопросы налоговым законодательством не урегулированы вовсе. Частые судебные споры приводят к росту расходов предпринимателей на содержание юридических служб и оплату судебных издержек, отнимают много времени, столь необходимого для осуществления хозяйственной деятельности.

Таким образом, перед налоговым администрированием поставлены следующие задачи:

- увеличение собираемости налогов, в том числе за счет вывода предпринимательской деятельности из теневого сектора экономики;

- сокращение издержек налогоплательщиков при исполнении обязанности по исчислению и уплате налогов, а также затрат государства на осуществление налогового контроля;

- усиление ответственности уполномоченных органов за надлежащее исполнение ими норм отечественного и международного законодательства при реализации мер налогового контроля.

Основными задачами ФНС России являются:

- 1) контроль и надзор за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей в соответствующий бюджет и внебюджетные фонды в соответствии с законодательством РФ;

- 2) валютный контроль в соответствии с законодательством РФ о валютном регулировании и валютном контроле в пределах компетенции налоговых органов;

- 3) контроль производства и оборота этилового спирта, изготовленного

из всех видов сырья (далее этиловый спирт), спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции.

Налоговые органы представляют собой независимую от местных органов власти и управления систему контроля за соблюдением налогового законодательства. Все управления и инспекции ФНС России являются юридическими лицами, имеют самостоятельные сметы расходов, текущие счета в учреждениях банков и гербовые печати.

Функции налоговых органов — центрального аппарата, региональных и местных — несколько различаются.

Инспекции ФНС по районам, районам в городах, городах без районного деления реализуют следующие функции:

- ведут в установленном порядке учет всех налогоплательщиков;
- контролируют своевременность представления и достоверность документов, связанных с исчислением и уплатой налогов;
- ведут оперативно-налоговый учет (по каждому налогоплательщику и виду платежа) сумм налогов и фактически поступивших в бюджет, а также сумм пени и штрафов;
- обеспечивают в установленном порядке возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов и сборов, а также пеней и штрафов;
- проводят разъяснительную работу в отношении применения законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов; бесплатно информируют налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, представляют налогоплательщикам формы установленной отчетности, разъясняют порядок их заполнения, порядок исчисления и уплаты налогов и сборов и обеспечивают налогоплательщиков иной необходимой информацией;
- применяют установленные законодательством РФ санкции в случае нарушения законодательства о налогах и сборах;
- осуществляют взыскание недоимок, пеней и штрафов с нарушителей

налогового законодательства;

- осуществляют в установленном порядке лицензирование деятельности по производству и обороту этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и обеспечивают контроль за соблюдением условий указанной деятельности;

- осуществляют в установленном порядке регистрацию контрольно-кассовых машин, используемых в организациях в соответствии с законодательством РФ;

- осуществляют контроль за соблюдением правил использования контрольно-кассовых машин, полнотой учета выручки денежных средств в организациях, обязанных использовать контрольно-кассовые машины в соответствии с законодательством РФ;

- обеспечивает передачу органам внутренних дел материалов по фактам нарушений, содержащих признаки налоговых преступлений;

- составляют и представляют в вышестоящие налоговые органы налоговую отчетность.

Управления ФНС по субъектам РФ реализуют наряду с уже вышеперечисленными следующие функции:

- осуществляют организацию, координацию и контроль за деятельностью нижестоящих инспекций;

- ведут аналитическую и статистическую деятельность, обеспечивают в соответствии с законодательством РФ меры по созданию информационных систем, автоматизированных рабочих мест и других средств автоматизации и компьютеризации работы налоговых органов;

- обобщают практику применения законодательства о налогах и сборах, анализируют отчетные и статистические данные, результаты налоговых проверок и разрабатывают на их основе и в пределах своей компетенции приказы, инструкции, методические указания и другие документы по применению законодательства РФ о налогах и сборах;

- организуют контроль за изданием актов, связанных с

налогообложением, выпускаемых региональными органами власти и местными органами самоуправления;

- анализируют отчетные и статистические данные, результаты налоговых проверок на местах, информацию и сведения, получаемые от федеральных органов исполнительной власти субъектов РФ и организаций; на их основе разрабатывают мероприятия по обеспечению государственного контроля за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции;

- представляют в установленном порядке в пределах своей компетенции в соответствующие федеральные органы исполнительной власти, правоохранительные и контролирующие органы, их территориальные органы и органы исполнительной власти субъектов РФ информацию о выявленных нарушениях.

Центральный аппарат ФНС имеет дополнительные функции:

- участвует в разработке проектов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов на соответствующий год;

- осуществляет руководство налоговыми органами, в том числе формирует методическое обеспечение процесса налогового администрирования;

- осуществляет организационную взаимосвязь и обеспечивает слаженность информационного обмена с другими налоговыми администрациями;

- готовит предложения по совершенствованию налоговой политики, планированию налоговых поступлений, развитию налогового законодательства в РФ, валютного законодательства и законодательства в области производства и оборота этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции, а также законодательства о государственной регистрации юридических лиц;

- в пределах своей компетенции разрабатывает и утверждает обязательные для налогоплательщика формы заявлений о постановке на учет

в налоговых органах, расчетов по налогам, иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, сборов, а также устанавливает порядок их заполнения;

– участвует в переговорах о заключении межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, осуществляет реализацию указанных соглашений.

ФНС осуществляет свои функции посредством реализации полномочий, которые можно разделить на четыре укрупненных направления:

1) осуществление контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах;

2) выдача лицензий, свидетельств или разрешений на конкретные виды деятельности предприятий;

3) осуществление государственной регистрации юридических и физических лиц, учет всех налогоплательщиков;

4) информирование налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о них и принятых в соответствии с ними нормативных правовых актах и по другим вопросам, связанным с порядком исчисления и уплаты налогов и сборов.

ФНС осуществляет также другие полномочия в пределах компетенции налоговых органов, если они предусмотрены федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента РФ или Правительства РФ.

2.2 Реализация налоговыми органами основных полномочий налогового контроля

2.2.1 Формы налогового контроля

Под налоговым контролем следует понимать одно из важнейших направлений государственного финансового контроля (рис. 2).



Рисунок 2 – Виды финансового контроля

Основная цель налогового контроля – обеспечение исполнения налогового законодательства налогоплательщиками, налоговыми агентами и другими субъектами налоговых правоотношений. С ней сопряжены другие цели налогового контроля, представленные на рис. 3.

Организация налогового контроля является в значительной степени определяющим фактором повышения уровня налоговых поступлений в бюджетную систему государства. *Эффективно организованный налоговый контроль позволяет уменьшать:*

- 1) размер сумм налогов, не уплаченных в результате сокрытия налоговой базы;
- 2) размер сумм налогов, не уплаченных из-за сокрытия денежных средств и имущества, на которое должно быть обращено взыскание;
- 3) масштаб неуплаты налогов в результате неправильного (ошибочного) применения налогового законодательства;
- 4) масштаб потерь от применения схем налоговой оптимизации.



Рисунок 3 – Цели налогового контроля

Налоговый контроль предусматривает использование трех методов: предварительного наблюдения (учет и регистрация налогоплательщиков и объектов налогообложения), текущего контроля (общий контроль за сдачей налоговых деклараций, своевременностью и полнотой уплаты налогов) и последующего контроля (проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов на предмет правильности и полноты исчисления налогов, проверки банков). Последующий контроль как функция и как важный участок работы налоговых органов имеет свою законодательную базу, сложную организационную структуру и детализированное технико-экономическое обеспечение, включающее большое количество разного рода методических указаний, приемов и программ, в том числе компьютерных.

Налоговый контроль направлен на обеспечение налогоплательщиками, налоговыми агентами плательщиками сборов исполнения законодательства в части постановки на налоговый учет, представления налоговой и бухгалтерской отчетности, уплаты налогов и сборов в установленные сроки, правильности определения объектов налогообложения, налоговой базы, ставок налога, порядок открытия счетов в банках и сообщения в налоговый орган об открытии счетов, исполнения банками решений налоговых органов по взысканию налогов и сборов и приостановлению операций по счетам (ПРИЛОЖЕНИЕ В).

2.2.2 Постановка на учет налогоплательщиков (плательщиков сборов и налоговых агентов)

В соответствии со ст. 83 НК организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения организации, по месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, а также по иным основаниям, предусмотренным Кодексом. При этом организации и индивидуальные

предпринимателя (ИП) должны встать на учет независимо от возникновения у них обязанности по уплате налогов.

Следует также иметь в виду, что организация, в состав которой входят обособленные подразделения, обязана встать на учет по месту нахождения каждого такого подразделения, только в том случае, если организация уже не состоит на учет по месту нахождения обособленного подразделения по другим основаниям, предусмотренным НК.

Постановка на учет организации и ИП по месту нахождения или месту жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ) или Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП).

Следует отметить, что именно ФНС является тем органом, который уполномочен Правительством РФ осуществлять одновременно государственную регистрацию и юридических лиц, и ИП.

В соответствии с Правилами ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков (ЕГРН), утвержденными постановлением Правительства РФ от 26 февраля 2004 г. № 110, свидетельство о постановке на учет в качестве налогоплательщика организациям и ИП выдается налоговым органом одновременно со свидетельством о регистрации юридического лица или ИП.

Торгово-промышленные палаты, общественные объединения (в том числе политические партии и профсоюзы), а также религиозные организации имеют особый порядок регистрации. В данном случае решение о регистрации принимается Министерством юстиции РФ либо его территориальными органами, а не органами ФНС. После принятия решения о регистрации юридического лица органы юстиции направляют один экземпляр документов (заявление о государственной регистрации, протокол, договор и иной документ о создании юридического лица, учредительные документы, квитанция об уплате государственной пошлины) в Управление

ФНС по субъекту РФ для выписки свидетельства о регистрации и включения записи в ЕГРЮЛ. Поскольку внесение записей в ЕГРЮЛ осуществляют управления ФНС России, а внесение записей в ЕГРН – инспекции ФНС России по месту нахождения регистрируемого лица, выдача свидетельства о постановке на налоговый учет производится не одновременно с выдачей свидетельства о внесении записи в ЕГРЮЛ, а в течение пяти дней.

Ведение реестра налогоплательщиков имеет свою особенность, заключающуюся в том, что налогоплательщик самостоятельно в налоговый орган данные представляет только частично, все основные данные о нем вносятся на основании данных из ЕГРЮЛ или ЕГРИП или на основании данных, полученных от других органов государственной власти или организаций.

Виды сведений, сроки их предоставления и ответственные за их предоставление государственные органы, учреждения, организации и физические лица приведены в ПРИЛОЖЕНИИ Г.

На основании данных из ЕГРЮЛ организация ставится на учет по месту ее нахождения. Однако как у организаций, так и у других налогоплательщиков (ИП, физических лиц) существует обязанность постановки на учет и по другим основаниям, в частности по месту нахождения обособленных подразделений организации, по месту нахождения принадлежащего налогоплательщикам недвижимого имущества и по иным основаниям, предусмотренным НК. Также существуют особенности при постановке на учет крупнейших налогоплательщиков, которые определяются Минфином России.

Всем налогоплательщикам, как юридическим, так и физическим лицам, присваивается специальный номер — идентификационный номер налогоплательщика. Кроме того, для организаций вводится дополнительный номер - код причины постановки на учет. Введение дополнительного номера связано с тем, что одна и та же организация может состоять на учете в нескольких налоговых органах по различным основаниям.

Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) имеет следующую структуру:

- первые четыре цифры обозначают код налогового органа, который присвоил ИНН;
- следующие цифры (для организаций — 5 знаков, для физических лиц – 6 знаков) представляют собой порядковый номер записи в ЕГРН;
- последние цифры (для организаций — 1 знак, для физических лиц – 2 знака) являются контрольным числом, которое рассчитывается по специальному алгоритму.

Код причины постановки на учет (КПП) представляет собой девятизначный цифровой код, который состоит из следующей последовательности цифр:

- первые четыре цифры - код налогового органа, который осуществил постановку на учет по соответствующей причине;
- последующие две цифры обозначают причину постановки на учет;
- последние три цифры являются порядковым номером постановки на учет в налоговом органе по соответствующей причине.

Две цифры, которыми обозначена причина постановки на учет, могут принимать значения от 01 до 50 для российских организаций и от 51 до 99 для иностранных организаций.

Постановка на учет в налоговом органе физических лиц по месту жительства осуществляется в тех случаях, когда на физическое лицо возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы, а также независимо от возникновения такой обязанности при условии, что такое лицо зарегистрировано в качестве ИП.

Постановка на учет в налоговом органе по месту жительства физических лиц, не являющихся ИП, и присвоение ИНН может производиться на основании:

- 1) сведений советов адвокатских палат об адвокатах, органов юстиции о частных нотариусах, соответствующих органов о наличии в собственности

физических лиц недвижимого имущества и транспортных средств, сведений о нотариальном удостоверении права на наследство и договоров дарения;

2) сведений соответствующих органов о фактах регистрации физического лица по месту жительства либо о фактах их рождения, а также об установлении опеки над физическими лицами и управлении их имуществом, при наличии документированной информации о возложении на это лицо обязанности уплачивать налоги (сборы);

3) заявление физического лица о выдаче документа, подтверждающего присвоение ИНН.

В первых двух случаях после постановки на учет налоговый орган выдает (направляет по почте с уведомлением о вручении) уведомление о постановке на учет в налоговом органе по месту жительства по форме № 09-2-3, а в третьем случае – свидетельство о постановке на учет физического лица в налоговом органе по месту жительства по форме № 09-2-2 или иной документ, подтверждающий присвоение ИНН. При этом физические лица, получившие уведомления о постановке на учет по месту жительства, вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о получении свидетельства о постановке на учет или иного документа, подтверждающего присвоение ИНН, в том числе в отношении ребенка в возрасте до 14 лет.

Постановка на учет, внесение сведений в ЕГРН производятся в течение пяти дней с момента получения указанных выше сведений или заявления физического лица.

Налоговые органы, осуществившие постановку на учет физического лица по месту нахождения принадлежащего ему недвижимого имущества и (или) транспортных средств, а также по иным основаниям, обязаны сообщить об этом факте по каналам связи налоговому органу по месту жительства физического лица в течение одного рабочего дня со дня постановки на учет в данном налоговом органе. Если до этого момента физическое лицо не было поставлено на учет по месту жительства, то налоговый орган осуществляет постановку его на учет в течение двух дней со дня поступления сведений от

налогового органа по месту нахождения недвижимого имущества и (или) транспортных средств.

Если физическое лицо, которому принадлежит недвижимое имущество и (или) транспортные средства, не имеет места жительства на территории РФ, ИНН присваивается налоговым органом по месту нахождения недвижимого имущества и (или) транспортного средства.

Физические лица, место жительства которых для целей налогообложения определяется по месту их пребывания, вправе обратиться в налоговый орган по месту своего пребывания с заявлением о постановке на учет. Для физических лиц — иностранных граждан или лиц без гражданства, зарегистрированных в качестве ИП и имеющих разрешение на временное проживание в РФ, адрес временного проживания приравнивается к месту жительства.

Постановка на учет физических лиц, зарегистрированных в качестве ИП в налоговом органе по месту жительства, осуществляется на основании сведений, содержащихся в ЕГРИП. Налоговый орган обязан осуществить его постановку на учет с присвоением ИНН или использованием ранее присвоенного ИНН, внести сведения в ЕГРН. Одновременно выдаются (направляются по почте) свидетельство о постановке на учет физического лица по месту жительства на территории РФ по форме № 09-2-3 и свидетельство о государственной регистрации физического лица как индивидуального предпринимателя.

В случае если физическому лицу, зарегистрированному в качестве ИП, ранее было выдано свидетельство о постановке на учет в налоговом органе, одновременно со свидетельством о государственной регистрации физического лица в качестве ИП ему выдается (направляется по почте) только уведомление о постановке на учет физического лица по месту жительства.

Аналогично осуществляется постановка на учет частного нотариуса и адвоката, учредившего адвокатский кабинет, которые согласно п. 2 ст. 11 НК

РФ отнесены к индивидуальным предпринимателям.

Сведения об ИНН и КПП организации или ИНН физического лица, зарегистрированного в качестве ИП, а также дате постановки на учет организации и ИП (за исключением частного нотариуса и адвоката, учредившего адвокатский кабинет) в качестве налогоплательщика включаются соответственно ЕГРЮЛ или ЕГРИП на основании сведений, содержащихся в ЕГРН, не позднее рабочего дня, следующего за днем постановки на учет организации или физического лица, зарегистрированного в качестве ИП.

Присвоенный организации или физическому лицу ИЛИ не может быть повторно присвоен другой организации или другому физическому лицу.

ИНН может быть признан недействительным:

- 1) в случае внесения изменений в нормативные правовые акты РФ;
- 2) в случае обнаружения у организации или физического лица более одного ИНН;
- 3) при снятии с учета организации в случае ее ликвидации;
- 4) при снятии с учета организации в случае прекращения деятельности в результате реорганизации в форме слияния, присоединения и преобразования;
- 5) при снятии с учета физического лица в случае его смерти.

ИНН, которые признаны недействительными, размещаются на вебсайтах управлений ФНС России по субъектам РФ.

ИНН при изменении места нахождения организации или при изменении места жительства физического лица не изменяются.

Сведения о снятии налогоплательщика с учета направляются по каналам связи в налоговый орган по новому месту нахождения организации (месту жительства физического лица) не позднее рабочего дня, следующего за днем снятия налогоплательщика с учета, а учетное дело направляется в трехдневный срок. Кроме того, налоговый орган по прежнему месту нахождения организации (месту жительства физического лица,

зарегистрированного в качестве ИП) направляет сведения о снятии налогоплательщика с учета и выписку из ЕГРЮЛ (ЕГРИП) в налоговые органы, в которых организация или ИП состоит на налоговом учете по иным основаниям.

Постановка на учет организации (ИП) по новому месту нахождения (месту жительства) осуществляется не позднее рабочего дня, следующего за днем получения выписки из ЕГРЮЛ или ЕГРИП.

Снятие с учета по месту нахождения обособленного подразделения в случае прекращения деятельности через это подразделение производится по заявлению налогоплательщика в течение 14 дней со дня подачи такого заявления.

Снятие с учета налогоплательщиков по месту нахождения недвижимого имущества и (или) транспортных средств осуществляется на основании сведений соответствующих органов в течение пяти дней с момента их поступления.

Внесение изменений о физическом лице, не относящемся к ИП, а также о частном нотариусе или адвокате учитываются на основании сведений соответствующих органов, указанных в ст. 85 НК.

Сведения, содержащиеся в государственных реестрах налогоплательщиков (ЕГРН), юридических лиц (ЕГРЮЛ), индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП), могут предоставляться пользователям в порядке, предусмотренным соответствующими постановлениями Правительства РФ.

2.2.3 Организация камеральных налоговых проверок

При всем многообразии форм налоговые проверки являются основной формой налогового контроля. В соответствии со ст. 87 НК определены два вида налоговых проверок: камеральные и выездные.

Целью камеральной налоговой проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, выявление и предотвращение налоговых правонарушений, а также сбор и

подготовка необходимой информации для обеспечения эффективного отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

При проведении камеральной налоговой проверки документы могут быть истребованы в следующих случаях:

- если представление документов вместе с декларацией предусмотрено НК;

- при использовании налоговых льгот (истребуются документы, подтверждающие права налогоплательщика на эти льготы);

- при подаче декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога (истребуются документы, подтверждающие права налогоплательщика на применение налоговых вычетов);

- при подаче декларации по налогам, связанным с использованием природных ресурсов (истребуются документы, связанные с исчислением и уплатой таких налогов).

В остальных случаях у налогоплательщика отсутствует обязанность представлять какие-либо документы при камеральной налоговой проверке, даже если их истребует налоговый орган. Однако, если налоговый орган в процессе камеральной проверки выявляет ошибки или несоответствия данных налоговой декларации с данными, содержащимися в другой отчетности налогоплательщика или иных документов, имеющих у налогового органа, он вправе потребовать от налогоплательщика предоставить необходимые пояснения в течение пяти дней или внести соответствующие исправления в установленный срок. В этом случае налогоплательщик обязан представить в налоговый орган письменные пояснения относительно выявленных ошибок и противоречий. Что касается документов, подтверждающих достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию — то их представление в налоговый орган вместе с пояснениями является правом, а не обязанностью налогоплательщика (за исключением представленных выше случаев).

Все полученные от налогоплательщиков декларации и бухгалтерская

отчетность регистрируется в программном комплексе налоговых органов. По истечении 10 рабочих дней после установленного законодательством срока представления налоговой (бухгалтерской) отчетности налоговый орган начинает сверку списка налогоплательщиков, обязанных представить в этот срок соответствующую отчетность с данными о фактическом представлении отчетности.

По результатам сверки определяются налогоплательщики, которые несвоевременно представили отчетность, а также налогоплательщики, которые ее вообще не представили.

Налогоплательщики, несвоевременно представившие отчетность, привлекаются к налоговой ответственности в соответствии со ст. 119 НК, а их должностные лица — к административной ответственности (ст. 15.5 КоАП).

По налогоплательщикам, вообще не представившим отчетность в течение 10 дней по истечении установленного НК срока, принимается решение о приостановлении операций по счетам в банке. Данное решение направляется в банк, а его копия — налогоплательщику. В случае, если в последующем налогоплательщик представит налоговую декларацию, тогда налоговый орган своим решением отменяет приостановление операций по счетам налогоплательщика не позднее одного операционного дня, следующего за датой представления этой декларации.

В отношении налогоплательщиков, которые, несмотря на принятые налоговым органом меры, так и не представляют налоговые декларации, проводят дополнительные мероприятия. Проводится анализ информации, полученной из внешних источников, исследуется отчетность за предыдущие периоды, запрашиваются у банков выписки по операциям на счетах налогоплательщика. По результатам этой аналитической работы определяется круг налогоплательщиков, в деятельности которых предполагаются нарушения налогового законодательства. По таким налогоплательщикам составляется заключение о целесообразности

включения их в план проведения выездных налоговых проверок.

Что касается поступивших налоговых деклараций, то они могут быть подвергнуты камеральной проверке. Основными этапами камеральной налоговой проверки являются:

1) проверка полноты представления налогоплательщиком документов налоговой отчетности;

2) визуальная проверка правильности оформления документов налоговой отчетности (полноты заполнения всех необходимых реквизитов, четкости их заполнения, наличие подписей и т.д.);

3) арифметический контроль данных налоговой отчетности;

4) проверка обоснованности применения налоговых ставок, льгот;

5) проверка правильности исчисления налоговой базы.

При проведении камеральной налоговой проверки, помимо пояснений и документов, приложенных налогоплательщиком к декларации, налоговый орган может также использовать:

1) данные, полученные из внешних источников (Федеральной таможенной службы, Федеральной регистрационной службы, правоохранительных органов и т.д.);

2) документы, истребованные у контрагентов налогоплательщика;

3) сведения, полученные от банка о наличии и движении денежных средств на счетах налогоплательщика;

4) сведения, содержащиеся в базах данных налогового органа в отношении налогоплательщиков, зарегистрированных по недействительным паспортам и на «подставных лиц».

Камеральная проверка обоснованности применения льгот и правильности исчисления налоговой базы проводится не по всем налогоплательщикам. Для такой проверки производится отбор налогоплательщиков. ФНС России устанавливает критерии отбора налогоплательщиков, по которым следует проводить камеральную проверку. Такими критериями, в частности, являются:

- представление деклараций по НДС, в которых заявлено возмещение из бюджета значительных сумм налога;
- представление деклараций, в которых по сравнению с предыдущими периодами существенно увеличена сумма налоговых льгот;
- наличие результатов анализа отчетности, указывающих на возможность совершения налогоплательщиком налогового правонарушения;
- наличие информации о поступлении значительных денежных сумм на счета налогоплательщиков, представляющих «нулевую» отчетность;
- несоответствие данных налоговой отчетности данным, полученным из внешних источников.

При отборе налогоплательщиков для проведения камеральной проверки предпочтение отдается проверке налоговых деклараций налогоплательщиков с наибольшими суммами предполагаемых доначислений.

Акт камеральной налоговой проверки соответствует по форме и содержанию акту выездной проверки.

2.2.4 Организация выездных налоговых проверок

В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Выездная проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. Не допускается проведение в отношении одного налогоплательщика более двух выездных проверок в течение одного календарного года, а также двух проверок по одним и тем же налогам за один и тот же период. Исключение составляет назначенная согласно п. 10 ст. 89 НК повторная выездная налоговая проверка.

Планирование выездных налоговых проверок

Планирование выездных проверок является подготовительным этапом их проведения. На этом этапе определяются налогоплательщики, которые должны быть проверены, виды налогов, подлежащие проверке, а также период, охватываемый проверкой. Цель такого планирования – обеспечение

оптимального выбора налогоплательщиков и круга вопросов, проверка которых могла бы с наибольшей вероятностью выявить нарушения налогового законодательства и обеспечить поступление в бюджет доначисленных налогов, пеней и штрафов.

Составными частями (этапами) процесса планирования и подготовки выездных налоговых проверок являются восемь основных процедур (табл, 2).

Таблица 2 – Этапы процесса планирования выездных налоговых проверок

Этап	Сущность этапа
1	Формирование информационных ресурсов о налогоплательщике
2	Анализ результатов камеральной проверки
3	Анализ налоговой и бухгалтерской отчетности
4	Анализ основных финансовых показателей деятельности налогоплательщика по отраслевому принципу
5	Выбор объекта проверки
6	Определение видов налогов, периода их проверки, подготовка перечня вопросов, подлежащих проверке
7	Предварительная подготовка предположений о предлагаемых затратах времени на проведение проверки, количестве специалистов, необходимости привлечения к проверке правоохранительных органов
8	Подготовка и утверждение плана проверок

На первом этапе для целенаправленного отбора налогоплательщиков, у которых должны быть проведены выездные проверки, налоговые органы используют информационные ресурсы ФНС России (внутренние источники), а также информацию, получаемую из внешних источников (табл. 3).

Таблица 3 – Формирование информационных ресурсов

Информационные ресурсы	
Внутренние источники ФНС	Внешние источники
Государственные реестры ЕГРН, ЕГРЮЛ, ЕГРИП	Минфин России
Бухгалтерская и налоговая отчетность, сведения о доходах физических лиц	Федеральная таможенная служба России
Материалы камеральных и выездных налоговых проверок	Федеральная пограничная служба России
Сведения по контрольно-кассовой технике (ККТ)	Банк России
Информационные ресурсы по контролю за алкогольной и табачной продукцией	Подразделения паспортно-визовой службы

Информационные ресурсы по валютному контролю	Росземнадзор России
Информационные ресурсы из прочих внутренних источников	Министерство природных ресурсов России
	ГИБДД России
	Пенсионный фонд РФ
	Другие государственные органы и иные лица

Информация о налогоплательщиках от государственных органов, организаций и иных лиц может поступать в двух режимах:

1) систематически — на основании законодательства или по соглашению с различными государственными органами об обмене информацией;

2) периодически на основании отдельных запросов налоговых органов.

Конечным результатом работы по сбору и обработке информации о налогоплательщиках является формирование информационных ресурсов налоговых органов, содержащих информацию на каждого налогоплательщика, состоящего на учете в налоговом органе – досье налогоплательщика (ПРИЛОЖЕНИЕ Д).

На втором этапе планирования выездных проверок налоговыми органами активно используется информация, полученная в рамках проведения камеральной проверки.

На третьем этапе используются также результаты анализа бухгалтерской и налоговой отчетности. Такой анализ проводится на основе системы контрольных соотношений, показывающей уровень достоверности представленной налогоплательщиком налоговой отчетности.

Все показатели налоговой и бухгалтерской отчетности связаны между собой. Так, в частности, при увеличении выручки от реализации товаров (работ, услуг), показанной по бухгалтерской отчетности, при соблюдении ряда условий должна увеличиваться и налоговая база по налогу на прибыль организаций, налогу на добавленную стоимость. При снижении задолженности за поставленную продукцию, числящейся за покупателями,

на эту сумму должна увеличиваться и выручка от реализации продукции, если она определяется на момент оплаты продукции.

С учетом этого ФНС России разрабатываются контрольные соотношения в виде специальных формул, позволяющих проанализировать достоверность налоговой и бухгалтерской отчетности, определить вопросы, которые следует включить в программу проверки.

Система контрольных соотношений включает в себя:

- внутрیدокументальные контрольные соотношения (формулы для сопоставления показателей одного документа декларации и бухгалтерского отчета);

- междокументальные контрольные соотношения показателей налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности и информационных ресурсов (формулы, в которых сопоставляются данные нескольких документов и (или) информации, полученной из внешних источников).

По результатам данного этапа составляют заключение, содержащее рекомендации об отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок с обоснованием причин, послуживших основанием для таких выводов.

На четвертом этапе планирования выездных проверок с целью рационального отбора проверяемых осуществляется периодический анализ основных финансовых показателей налогоплательщиков одной отрасли.

При проведении финансово-экономического анализа собирается информация о физических объемах потребленных энергетических и иных материальных ресурсов и ее анализ на предмет соответствия уровню и динамике указанных объемов показателям бухгалтерской отчетности, отражающих объемы производства и реализации продукции (работ, услуг). Кроме того, используются косвенные данные о хозяйственной деятельности налогоплательщика, данные о совершенных хозяйственных операциях или иных сделках, другая информация, содержащаяся в досье налогоплательщика. Такой анализ проводится с использованием

возможностей информационных систем налоговых органов.

По результатам данного этапа также составляют заключение с рекомендациями по выбору для проведения выездной налоговой проверки налогоплательщиков и перечня вопросов, подлежащих проверке.

На пятом этапе планирования выездных проверок производится окончательный отбор налогоплательщиков, подлежащих проверке.

При этом в формируемый план проверок в первую очередь включаются налогоплательщики, подлежащие обязательной проверке:

1) организации, являющиеся крупнейшими или основными налогоплательщиками, с целью обеспечения периодичности их проверки не реже одного раза в два года;

2) налогоплательщики, на проверку которых дано поручение правоохранительных и контролирующих органов;

3) ликвидируемые организации;

4) организации, представляющие «нулевые» балансы или не представляющие налоговую отчетность при условии, что у налоговых органов имеется информация об осуществлении ими финансово-хозяйственной деятельности;

5) налогоплательщики, по которым получены мотивированные запросы других налоговых органов;

Во вторую очередь в формируемый план проверок включаются налогоплательщики, необходимость проверки которых определена по результатам:

1) камеральной налоговой проверки и анализа налоговой и бухгалтерской отчетности;

2) анализа основных финансовых показателей деятельности налогоплательщиков по отраслевому принципу;

3) анализа иной информации, результаты которого позволяют сделать вывод о возможных налоговых правонарушениях.

На шестом этапе планирования по выбранным для проверки

налогоплательщикам производится конкретизация проверяемых налогов, периода их проверки, готовится перечень вопросов, подлежащих проверке.

На седьмом этапе планируются предполагаемые затраты времени на проведение проверки, обосновывается количество проверяющих, решается вопрос о необходимости привлечения к проверке органов внутренних дел.

На восьмом этапе происходит формирование планов проведения выездных налоговых проверок. Эти планы формируются ежеквартально и утверждаются руководителями налогового органа за 15 дней до начала квартала. План является конфиденциальным документом, содержащаяся в нем информация не подлежит разглашению.

Корректировка плана проведения выездных проверок в течение квартала может проводиться на основании решения руководителя налогового органа по следующим причинам:

- 1) получение срочных заданий от вышестоящего налогового органа;
- 2) наличие внеплановых поручений правоохранительных органов;
- 3) наличие мотивированных запросов других налоговых органов;
- 4) временное отсутствие руководителя и (или) главного бухгалтера организации (индивидуального предпринимателя).

В целях максимальной эффективности и создания благоприятных условий предстоящей выездной проверки должны быть решены организационные вопросы, связанные с их проведением. Так, должны быть заблаговременно направлены запросы в соответствующие органы и собрана вся недостающая информация о налогоплательщике в том числе:

- информация банков по операциям и счетам налогоплательщика;
- информация других налоговых органов и иных организаций о проведении налогоплательщиками отдельных финансовых операций;
- информация правоохранительных и контролирующих органов об имеющихся место фактах нарушения налогоплательщиком и его должностными лицами уголовного, административного, таможенного и иного законодательства.

Порядок назначения и сроки проведения выездной налоговой проверки.

Перед направлением проверяющих на выездную проверку руководителем (заместителем руководителя) налогового органа выносится решение.

Указанное решение должно содержать:

- наименование налогового органа;
- номер решения и дату его вынесения;
- наименование налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) или ФИО индивидуального предпринимателя;
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- периоды, за которые проводится проверка;
- предмет проверки (виды налогов, по которым проводится проверка);
- ФИО, должности лиц, входящих в состав проверяющей группы;
- подпись лица, вынесшего решение, с указанием ФИО и должности.

Срок проведения выездной налоговой проверки ограничивается двумя месяцами. Срок исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев.

В рамках выездной налоговой проверки может проверяться деятельность филиалов и представительств налогоплательщика. В то же время может проводиться самостоятельная выездная проверка филиалов и представительств, но только по региональным и местным налогам. При этом срок проведения такой самостоятельной проверки филиалов и представительств не может превышать одного месяца.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки для:

- 1) истребования документов (информации) у контрагентов налогоплательщиков или других лиц;

- 2) получения информации от иностранных государственных органов;
- 3) проведения экспертиз;
- 4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Приостановление и возобновление проверки оформляется соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Общий срок приостановления проверки не может превышать шести месяцев. В случае если налоговый орган не смог получить в этот срок запрашиваемую у иностранных органов информацию, тогда срок приостановления проверки может быть продлен еще на три месяца.

Начало выездной налоговой проверки

Непосредственно после прибытия на объект проверки проверяющие обязаны предъявить руководителю проверяемой организации или ИП служебные удостоверения, а также решение (постановление) о проведении выездной налоговой проверки. Факт ознакомления с ним удостоверяется подписью руководителя или ИП (их представителей) на экземпляре решения после слов «с решением (постановлением) о проведении проверки ознакомлен» с указанием соответствующей даты. В случае их отказа от подписи на экземпляре решения (постановления) делается запись об отказе от подписи, которая заверяется должностным лицом налогового органа.

В случае воспрепятствования доступу должностных лиц, проводящих выездную проверку, на используемые для осуществления предпринимательской деятельности территории или в помещения налогоплательщика руководителем проверяющей группы составляется акт, в котором фиксируется факт такого воспрепятствования. Акт подписывается руководителем проверяющей группы и налогоплательщиком. При отказе налогоплательщика подписать акт в нем делается соответствующая запись. На основании такого акта налоговый орган вправе самостоятельно исчислить суммы налогов, подлежащие уплате, расчетным путем на основании имеющейся у него информации о налогоплательщике или данных об иных

аналогичных налогоплательщиках.

Перед проверкой учетной документации налогоплательщика должно проводиться собеседование проверяющих с руководителем организации, ИП, главным бухгалтером или иными должностными лицами, ответственными за исчисление и уплату налогов. Целью проведения указанного собеседования является получение общей информации о деятельности налогоплательщика, а также решение вопросов, связанных с организацией проверки.

Для получения необходимых документов руководителю проверяемой организации или ИП вручается требование о предоставлении документов. Данное требование подписывается должностными лицами налогового органа и вручается руководителю проверяемой организации или ИП под расписку. В случае отказа налогоплательщика от предоставления запрашиваемых документов или непредставления их в десятидневный срок он привлекается к ответственности, предусмотренной ст. 126 НК.

Действия по осуществлению налогового контроля, проводимые в процессе выездной налоговой проверки

В ходе самой проверки проверяющими исследуются документы, имеющие значение для исчисления и уплаты налогов. Объектами исследования, в частности являются:

- учредительные документы организации;
- свидетельство о постановке на учет в налоговом органе;
- налоговые декларации;
- документы бухгалтерской отчетности организации;
- договоры (контракты);
- имеющиеся в наличии лицензии;
- приказы по учетной и (или) налоговой политике;
- банковские и кассовые документы;
- накладные на отпуск материальных ценностей;
- акты выполненных работ;
- счета-фактуры;

– учетные регистры (главная книга, журналы ордера, ведомости).

Приемы и методы проверки учетной документация налогоплательщика определяются исходя из особенностей бухгалтерского учета, его состояния, а также выводов о вероятности обнаружения нарушений налогового законодательства, сделанных на основании предпроверочного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Существует два метода проверки документов, характеризующих степень охвата проверкой учетной документации налогоплательщика – сплошной и выборочный.

Сплошной метод предусматривает проверку всех первичных документов налогоплательщика, относящихся к определенному разделу учета и соответствующему налоговому периоду. При этом проверяется полнота и правильность отражения всех документов в учетных регистрах налогового и бухгалтерского учета.

Выборочный метод предусматривает проверку определенной части учетных документов налогоплательщика, отобранной проверяющими. Выбор документов для проверки может быть произведен либо исходя из значимости первичных документов, например имеющих наибольшее денежное выражение, либо посредством применения методов случайной выборки, например проверяется каждый пятый документ.

При необходимости в ходе проверки могут исследоваться учетные документы налогоплательщика, хранящиеся в электронном виде. В этом случае могут привлекаться специалисты в области информационных технологий. Такая информация может исследоваться непосредственно как на компьютере, так и на копиях этой информации, выполненных на бумажных носителях. При этом следует иметь в виду, что в соответствии со ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете» организация обязана по требованию проверяющих подготовить за свой счет копии таких документов на бумажных носителях.

При проверке документации налогоплательщика определяются:

- полнота устранения нарушений, выявленных предыдущей проверкой;
- соответствующие показатели, отраженных в налоговых декларациях,

по данным бухгалтерской отчетности с учетом их корректировки для целей налогообложения;

– соотношение бухгалтерской и налоговой отчетности данным главной книги и данным регистров аналитического и синтетического учета (журналов- ордеров, ведомостей, книг учета хозяйственных операций, применяемых при упрощенной системе налогообложения, карточек аналитического учета);

– полнота и правильность отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, влияющих на формирование налоговой базы;

– правильность применения цен на товары (работы, услуги) для целей налогообложения в случаях, предусмотренных ст. 40 НК;

– обоснованность применения налоговых ставок, льгот, правильность исчисления сумм налогов, подлежащих уплате.

В процессе проверки устанавливается соблюдение налогоплательщиком действующего порядка оформления первичных документов и отражения соответствующих хозяйственных операций в бухгалтерском учете, наличие первичных учетных документов, являющихся основанием для документирования данных операций.

Проверка каждого первичного учетного документа производится по трем направлениям: по оформлению; по правильности определения количественного (суммового) выражения; по соответствию отраженных в них операциях действующему законодательству.

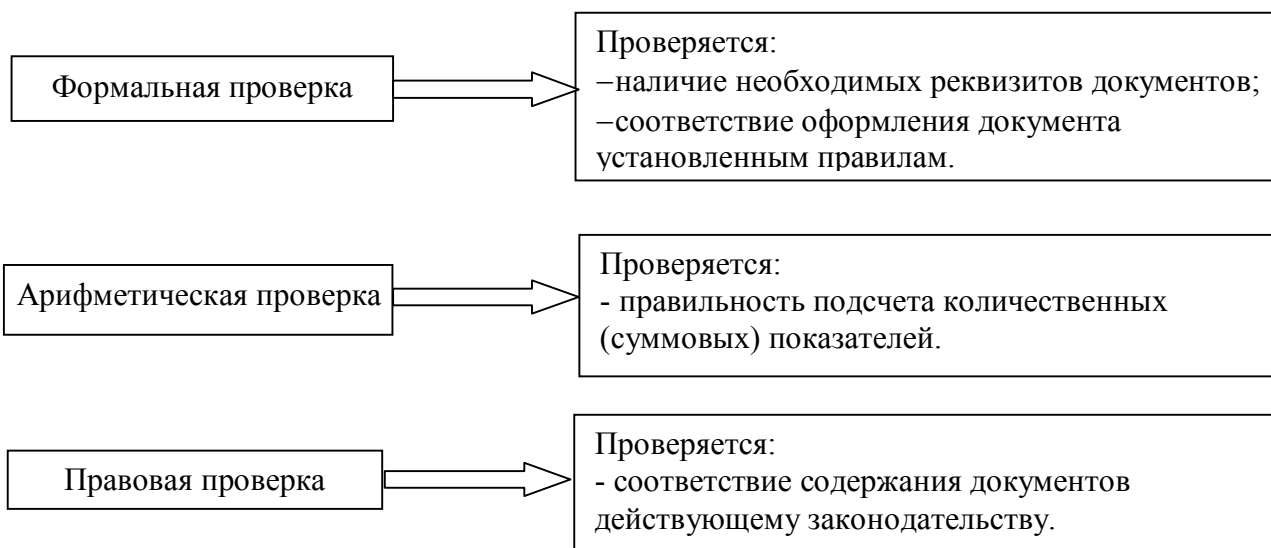


Рисунок 4 – Проверка первичных учетных документов

Если в ходе выездной проверки установлены факты отсутствия у налогоплательщика учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения этого учета с нарушениями установленного порядка, приводящего к невозможности исчислить налоги, суммы налогов, подлежащие уплате, определяются расчетным путем на основании имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщике и данных об иных налогоплательщиках.

В случае выявления налоговой проверкой фактов налоговых правонарушений проверяющими должны быть приняты меры по формированию доказательной базы по этим фактам и обеспечению их документального подтверждения. Для этого снимаются копии с документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, производится выемка подлинников указанных документов, получение недостающих документов из других источников, проведение встречных проверок, опросы свидетелей, назначение экспертизы и т.д.

Окончание выездной проверки, оформление и реализация ее результатов.

В последний день проведения выездной проверки проверяющий составляет справку о проведении проверки, в которой фиксирует предмет проверки и сроки проведения.

В срок не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченным лицом налоговых органов должен быть составлен акт налоговой проверки.

Акт должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи части первой НК, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых нарушений. Акт составляется в двух экземплярах, один из которых остается на хранении в налоговом органе, другой вручается руководителю проверяемой организации либо ИП.

Вводная часть акта представляет собой общие сведения о проводимой проверке и проверяемом налогоплательщике, его филиале или представительстве.

Описательная часть акта содержит систематизированное изложение подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки. В случае выявления фактов нарушений действующего законодательства, не относящихся к налоговым правонарушениям (нарушения порядка ведения кассовых операций и условий работы с денежной наличностью, нарушения валютного законодательства и т.д.), указанные факты также подлежат отражению в описательной части акта выездной налоговой проверки.

Содержание описательной части акта выездной налоговой проверки должно соответствовать следующим требованиям.

1. *Объективность и обоснованность.* Акт не должен содержать субъективных предположений проверяющих, не основанных на достаточных доказательствах. Отражаемые факты должны являться результатом тщательно проведенной проверки, исключать фактические неточности, обеспечивать полноту вывода о несоответствии законодательству о налогах и сборах совершенных налогоплательщиком деяний (действий или

бездействия). При этом по каждому отраженному в акте факту налогового правонарушения должны быть четко изложены:

- вид налогового правонарушения, способ и иные обстоятельства его совершения, налоговый период, к которому данное правонарушение относится;

- оценка количественного и суммового расхождения между заявленными в налоговых декларациях организацией (ИП) данными, связанными с исчислением и уплатой налогов (сборов), и фактическими данными, установленными в ходе проверки; соответствующие расчеты должны быть включены в акт выездной налоговой проверки или приведены в составе приложений к нему;

- ссылки на первичные бухгалтерские документы (с указанием, в случае необходимости, бухгалтерских проводок по счетам и порядка отражения соответствующих операций в регистрах бухгалтерского учета) и иные доказательства, подтверждающие наличие факта нарушения;

- квалификация совершенного правонарушения со ссылками на соответствующие нормы НК, законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, которые нарушены налогоплательщиком;

- ссылки на заключения экспертов (в случае проведения экспертизы), протоколы опроса свидетелей, а также иные протоколы, составленные при производстве необходимых действий по осуществлению налогового контроля (в случае производства соответствующих действий).

2. Полнота и комплексность отражения в акте всех существенных обстоятельств, имеющих отношение к фактам налоговых правонарушений.

Каждый такой факт должен быть проверен полно и всесторонне. В акте должны быть отражены все существенные обстоятельства, относящиеся к выявленным нарушениям, в том числе: сведения о не представленных в налоговый орган налоговых деклараций; о правильности и полноте отражения финансово-хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности; об источниках оплаты производственных затрат; об

обстоятельствах, исключающих применение мер ответственности за совершение налогоплательщиком правонарушения, и т.д.

3. *Четкость, лаконичность и доступность изложения.* Формулировки должны исключать возможность двоякого толкования; изложение должно быть кратким, четким, ясным, последовательным и по возможности доступным для лиц, не имеющих специальных познаний в области бухгалтерского учета.

4. *Системность изложения.* Выявленные в процессе проверки нарушения должны быть сгруппированы по разделам, пунктам и подпунктам в соответствии с характером правонарушений и видами налогов (сборов), на уплату (неполную уплату) которых данные нарушения повлияли, в разрезе соответствующих налоговых периодов. Выявленные факты однородных массовых нарушений могут быть сгруппированы в ведомости, таблицы и другие материалы, прилагаемые к акту (приложения).

Итоговая часть акта выездной проверки (заключение) содержит:

– сведения об общих суммах выявленных при проведении проверки неуплаченных налогов в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий и исчисленных в завышенных размерах налогов (сборов) с разбивкой по видам налогов и налоговым периодам, а также обобщенные сведения о других установленных проверкой фактах налоговых и иных правонарушений;

– предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений; указанные предложения должны содержать перечень конкретных мер, направленных на пресечение выявленных нарушений и полное возмещение ущерба, понесенного государством в результате их совершения налогоплательщиком: взыскание недоимки по налогам и сборам, пени за несвоевременную уплату налогов и сборов (с приложением расчета пени), приведение налогоплательщиком учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения в соответствие с установленным законодательством порядком и т.д.;

– выводы проверяющих о наличии в деяниях налогоплательщика признаков налогового правонарушения;

– разъяснение проверяющих о праве представления возражений по результатам проверки.

Приложения к акту. К акту выездной налоговой проверки, оставшемуся на хранении в налоговом органе, должны быть приложены:

– решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки;

– требование о представлении необходимых для проверки документов;

– разделы актов проверок филиалов (представительств);

– акты инвентаризации имущества организации (ИП);

– копии первичных документов, регистров налогового и бухгалтерского учета, подтверждающих наличие фактов нарушения законодательства о налогах и сборах;

– заключение эксперта;

– протоколы допроса свидетелей, осмотра (обследования) производственных, складских и торговых и иных помещений, протоколы, составленные при производстве иных действий по осуществлению налогового контроля, а также постановления о назначении экспертизы и производстве выемки документов и предметов;

– справка о проведенной проверке, составленная проверяющими по окончании проверки;

– иные материалы, имеющие значение.

Акт подлежит регистрации в налоговом органе в специальном журнале, после чего подписанный проверяющими акт выездной налоговой проверки вручается руководителю организации-налогоплательщика или ИП (их представителям), о чем на последней странице экземпляра акта, остающегося на хранении в налоговом органе, делается запись «Экземпляр акта с... (указывается количество приложений) приложениями на _____ листах получил» за подписью руководителя организации или ИП (их

представителей), получившего акт, с указанием его фамилии и инициалов, а также даты вручения акта.

Если указанные выше лица уклоняются от получения акта налоговой проверки, то на последней странице акта делается соответствующая запись. Акт налоговой проверки может быть направлен налогоплательщику по почте заказным письмом или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения. В этом случае к экземпляру акта, остающемуся на хранении в налоговом органе, прилагаются документы, подтверждающие факт почтового отправления или иного способа передачи акта налогоплательщику.

В случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих налогоплательщик вправе в пятнадцатидневный срок со дня получения подписанного проверяющими акта представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по акту в целом или по его отдельным положениям.

В течение 10 рабочих дней после истечения 15 дней со дня получения налогоплательщиком акта руководитель налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком, и по результатам рассмотрения материалов проверки выносит соответствующее решение.

Лицо, в отношении которого проводилась проверка вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов лично и (или) через своего представителя.

О времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган обязан известить налогоплательщика заблаговременно. Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то материалы проверки рассматриваются в его отсутствие.

В случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения или не подтверждения факта совершения нарушений налогового законодательства может быть вынесено решение о проведении в срок, не превышающий один месяц, дополнительных мероприятий

налогового контроля. При этом в решении излагаются обстоятельства, вызывающие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий, указываются срок и конкретная форма их проведения.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит одно из двух решений:

1) о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;

2) об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

По результатам рассмотрения актов налоговых проверок, в которых указано на отсутствие выявленных в ходе проверки налоговых правонарушений, решение не выносится.

Решение налогового органа вручается налогоплательщику либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком либо его представителем.

Решение вступает в силу по истечении 10 дней со дня его вручения лицу (его представителю), в отношении которого оно было вынесено.

2.3 Модернизация налоговых органов – стратегическое направление совершенствования налогового администрирования

Современная налоговая политика ориентирована на существенное снижение налоговой нагрузки на экономику страны. Такое снижение не должно сопровождаться значительным уменьшением налоговых поступлений в бюджеты различных уровней, в связи с этим необходимо существенно повысить эффективность налогового администрирования по двум направлениям:

1. Необходимо существенно повысить результативность функционирования системы выявления и пресечения налоговых правонарушений и преступлений для того, чтобы вовлечь в сферу налоговых

отношений и легальный теневой сектор экономики, чтобы налоговая нагрузка распределялась на всех хозяйствующих субъектов.

2. Необходимо повышать собираемость налогов и снижать издержки налогового администрирования.

Основные цели и задачи модернизации налоговых органов

Задачи:

1) Переход на функциональную типовую структуру налоговых органов и организация типовых рабочих мест

2) Массовое обучение и повышение квалификации руководителей инспекций, технологов, системных администраторов

3) Аттестация сотрудников на знание инструкций на рабочие места

4) Создание учебных классов, техническое дооснащение инспекций, модернизация локальных сетей

5) Обеспечение телекоммуникационной связи инспекций с управлениями ФНС

6) Внедрение автоматизированных процедур камеральной налоговой проверки

7) Внедрение программного комплекса «Система ЭОД местного уровня»

Цели:

1) Создание в структуре инспекций специализированных отделов по работе с налогоплательщиками

2) Регистрация юридических лиц с технологией «одного окна»

3) Внедрение бесконтактных форм взаимодействия с налогоплательщиками при сдаче отчетности

4) Обеспечение доступа налогоплательщиков к персональным ресурсам расчетов с бюджетом, результатам камеральных и выездных налоговых проверок

5) Проведение сверок расчетов в электронном виде с получением юридически значимых актов сверки.

Одной из основных задач модернизации налоговых органов являлся

переход от доминировавшей ранее структуры инспекции с ярко выраженной специализацией отделов по видам налогов к преимущественно функционально-ориентированным структурам инспекций. Суть функционального подхода состоит в обеспечении рационального использования кадрового состава инспекций за счет углубленной специализации по выполняемым функциям.

Переход к унифицированной функциональной типовой организационной структуре территориальной инспекции сопровождается кардинальной перестройкой и перераспределением работы внутри инспекции, организацией типовых рабочих мест, созданием соответствующих инструкций на эти места, повышением требовательности к образовательной подготовке и переподготовке персонала. В созданной унифицированной структуре выделены четыре функциональных блока, в каждый из которых входят по несколько отделов инспекции (рис. 5).



Рисунок 5 – Унифицированная структура территориальной инспекции

ФНС

По мнению западных ученых, большую роль играет степень развитости демократических институтов и прозрачности налогового законодательства, социальные нормы, уровень оплаты труда контролеров и т.п. Более того, мировая практика налогообложения (данные по 24 странам) свидетельствует о ситуации: чем выше уровень налоговой нагрузки, тем меньше масштабы уклонения от уплаты налогов и относительно меньше размеры теневого сектора экономики в этой стране.

В качестве факторов, воздействующих на масштабы уклонения от уплаты налогов, западные исследователи ставят на первый план степень прозрачности налогового законодательства, развитости демократических институтов, оплату труда работников соответствующих служб.

В условиях незавершенного реформирования хозяйственного законодательства в РФ сложно доказать незаконность даже заведомо фиктивных сделок, обосновать наличие зависимости между налогоплательщиком и его контрагентами, а также применение трансфертных цен.

За десятилетия своего развития судебная практика развитых стран выявила ряд внешних признаков «сомнительности» сделок:

- отсутствие у сделки иной деловой цели (экономического смысла) помимо налоговой оптимизации, в том числе заключение сделки в ущерб экономическим интересам одной из сторон;
- согласованность и синхронность действий участников сложной цепочки сделок — как основание рассматривать цепочку как одну сделку;
- совершение сделок с резидентами оффшорных зон или государств, не имеющих информационного обмена с налоговыми органами страны налогоплательщика;
- неоправданная сложность используемых правовых конструкций в условиях, когда деловые цели участников могут быть достигнуты простыми методами;

– сокращение налогового обязательства одной из сторон сделки без его переложения на контрагента.

Из всего комплекса мер по совершенствованию налогового администрирования наиболее важными являются меры, касающиеся администрирования НДС. По мнению специалистов Финансовой академии при Правительстве РФ, при совершенствовании налогового администрирования НДС необходимо:

1. Изменение порядка применения счетов-фактур, предполагающее регистрацию таковых в налоговых органах. При этом оформление счетов-фактур следует осуществлять на бланках строгой отчетности, защищенных от подделки.

2. Изменение порядка регистрации налогоплательщиков НДС путем создания единых электронных реестров учредителей организаций, имеющих долги перед бюджетом, с целью пресечения перерегистрации фирм-однодневок (своеобразный аналог кредитной истории для учредителей).

3. Создание эффективных механизмов отбора налогоплательщиков по формальным критериям для проведения мероприятий налогового контроля. Такими критериями могли бы служить: наличие взаимозависимости экспортера и его непосредственного поставщика; наличие большого числа посредников в цепочке фирм, участвующих в движении товара на экспорт; нарушение налогового законодательства, установленное судом в прошлом; наличие учредителя фирмы-однодневки в списках учредителей организаций-неплательщиков. При этом необходимо развитие форм информационного взаимодействия между таможенными, налоговыми, финансовыми и правоохранительными органами.

4. Усиление ответственности за неисполнение налоговых обязательств и создание системы гарантий уплаты налога в бюджет, а именно: установление административной ответственности налогоплательщиков-продавцов за несоблюдение порядка оформления счетов-фактур, уголовной ответственности в отношении учредителей организации, не создавших

условий для обеспечения своевременной уплаты продекларированных налогов.

5. В целях усиления ответственности налогоплательщиков за указанные налоговые правонарушения представляется целесообразным существенно повысить сумму штрафа.

6. В Налоговом кодексе РФ не содержится запрета на установление индивидуальных налоговых льгот. Напротив, ст. 56 Кодекса допускает возможность установления индивидуальных налоговых льгот, что противоречит принципам рыночных отношений и принятой налоговой политике. Налоговые льготы, первоначально носящие индивидуальный характер, являются прецедентом для их распространения в последующем и размывают налоговую систему, обязательный характер налоговых платежей. Последовательное проведение линии на сокращение налоговых льгот будет способствовать выполнению налогоплательщиками своих обязательств перед бюджетом, улучшит собираемость налогов и повысит объем доходов бюджета.

Также следует отметить, что значительные суммы выводятся из-под налогообложения и контроля налоговых органов путем открытия налогоплательщиками многочисленных счетов в различных банках. Многие счета, в том числе и те, на которые обращается взыскание налогов в бюджет, являются бездействующими, остатки средств, как правило, на них минимальны. Однако закрытие таких счетов растягивается на длительный период, так как в соответствии со ст. 859 ГК РФ вопрос о закрытии банковского счета решается по требованию банка в судебном порядке при отсутствии операций по расчетному счету в течение года. Следовало бы существенно упростить порядок закрытия банковских счетов при отсутствии операций по ним в течение трех месяцев либо при проведении одноразовых, минимальных по объему операций в течение года.

Далее одним из методов уклонения от уплаты налогов в бюджет является использование ссудных счетов в банке в качестве расчетных. Это

стало возможным вследствие того, что действующим законодательством не установлена ответственность кредитных организаций за использование ссудных счетов не по назначению.

Было бы целесообразным также дополнить налоговое законодательство нормами, вводящими временные правовые ограничения в деятельности предприятий, уклоняющихся от уплаты налогов и имеющих в течение длительного времени устойчивую, не снижающуюся задолженность по платежам в бюджет.

В целом основными направлениями совершенствования налоговой системы являются:

- обеспечение стабильности налоговой системы;
- максимальное упрощение налоговой системы, изъятие из законов и инструкций норм, имеющих неоднозначное толкование;
- ослабление налоговой нагрузки путем снижения налоговых ставок, обеспечение разумного уровня налоговых изъятий;
- оптимальное сочетание прямых и косвенных налогов. При этом следует иметь в виду, что в странах с развитой рыночной экономикой в последние годы предпочтение отдается прямым налогам, в то время как ориентация на косвенные налоги свидетельствует о неспособности налоговых администраций организовать эффективный налоговый контроль за сбором прямых налогов;
- усиление роли имущественных налогов, имеющих устойчивую налогооблагаемую базу;
- приведение в соответствие с налоговым законодательством иных законов, так или иначе затрагивающих порядок исчисления и уплаты налогов;
- максимальный учет при налогообложении реальных издержек хозяйствующих субъектов, связанных с их производственной деятельностью;
- совершенствование подоходного налогообложения физических лиц, разработки гибкой шкалы налогообложения с учетом инфляционного

процесса;

– развитие принципа добровольности при уплате налогов, неотъемлемой частью которого является своевременное информирование налогоплательщиков об изменениях налогового законодательства, оказание консультационных услуг при исчислении и уплате налогов.

Таким образом, совершенствование налогообложения неразрывно связано с созданием прочного экономического базиса и стабильных политических условий общественного развития. От того, как скоро это будет создано, зависит формирование устойчивых предпосылок для постепенного превращения системы налогообложения в фактор экономического роста.