

Тема 1

РОЛЬ, ЗНАЧЕНИЕ И СУЩНОСТЬ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

1.1 Налоговый контроль в системе финансового контроля

Ликвидация государственной регламентации подавляющей части экономических отношений, формирование рыночных принципов хозяйствования, признание равноправными различных форм организации производства, объективно обусловили структурную перегруппировку системы контроля за состоянием экономики со стороны государства.

Негосударственный сектор, основанный на частной и коллективной собственности, обладает большей эффективностью по сравнению с государственными предприятиями.

Контроль становится полноправным элементом системы управления производством, защитой от проявлений бесхозяйственности, фактором оптимизации финансово - хозяйственной деятельности.

В рыночных условиях государственный финансовый контроль направлен на ускорение экономического и социального развития, пресечение бесхозяйственности и хищений, проверку своевременности выполнения обязательств перед бюджетом и внебюджетными фондами, взаимных платежей между хозяйствующими субъектами.

С его помощью возможно решение проблем рационального использования всех ресурсов, сохранности денежных средств и материальных ценностей субъектами всех форм собственности, использования государственных и муниципальных финансовых ресурсов по целевому назначению.

Финансовый контроль определяется как контроль со стороны уполномоченных государством органов и организаций за законностью действий в процессе собирания, распределения и использования денежных фондов государства и муниципальных образований в целях осуществления эффективной финансовой политики в обществе для обеспечения прав и свобод граждан.

Государственный финансовый контроль осуществляется в сфере налогообложения, бюджета, банковской системы, государственного и муниципального кредита, страхования, денежного и валютного обращения и т.д.

Объектом бюджетного контроля являются общественные отношения, складывающиеся на всех стадиях бюджетного процесса. Бюджетный контроль осуществляют: парламент страны, Счетная палата Российской Федерации, Федеральное казначейство, Министерство финансов Российской Федерации, финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований. Так, Федеральное казначейство осуществляет предварительный и текущий контроль за ведением операций с бюджетными средствами распорядителей и получателей бюджетных средств, кредитных организаций, других участников бюджетного процесса по исполняемым бюджетам и бюджетам государственных внебюджетных фондов.

Министерство финансов Российской Федерации осуществляет внутренний бюджетный контроль за использованием бюджетных средств распорядителями и получателями бюджетных средств.

Другим видом государственного финансового контроля является налоговый контроль. Необходимость контроля за соблюдением налогового законодательства обусловили появление налогового контроля.

Проведение налогового контроля возлагается в соответствии с Налоговым кодексом РФ на налоговые органы и их должностных лиц, а также на таможенные органы.

Валютный контроль также является одним из видов государственного финансового контроля, который осуществляется при проведении валютных операций. Валютный контроль осуществляется органами валютного контроля и их агентами: Центральный банк Российской Федерации, Министерство финансов Российской Федерации (Департамент валютного контроля), Федеральная таможенная служба Российской Федерации и иные уполномоченные органы.

ФТС РФ как орган валютного контроля осуществляют валютный контроль за валютными операциями, связанными с перемещением через границу товаров и транспортных средств.

Государство проводит страховой и банковский надзор соответственно в сфере страхования и банковской системы. Данные категории, рассматриваются, как разновидности государственного финансового контроля.

Страховой надзор осуществляется Департаментом страхового надзора Министерства финансов Российской Федерации.осу-

шествление банковского надзора возложено на Центральный банк Российской Федерации.

Таким образом, можно отметить, что каждый из рассмотренных видов государственного финансового контроля имеют свою специфику. Но цель у них общая - эффективное функционирование государства и благосостояние народа.

Как уже было сказано, осуществление налогового контроля возложено на налоговые органы.

До 2004 года работу налоговых органов возглавляло Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (МНС России), которое входило в систему центральных органов государственного управления РФ и подчинялось Президенту и Правительству РФ.

В ходе проводимой в России административной реформы МНС России было преобразовано в Федеральную налоговую службу при Министерстве финансов Российской Федерации. Основными нормативными документами, регламентирующими порядок осуществления налогового контроля, являются Налоговый кодекс РФ часть 1 глава 14 и Закон РФ «О налоговых органах РФ» № 943-1 от 21 марта 1991 года.

Кроме основных нормативных документов в налоговых органах разрабатываются и утверждаются «Регламенты», которые являются внутренними документами для служебного пользования.

Контрольно-экономическая деятельность налоговых органов ориентирована на решение следующих основных проблем:

- обеспечение надлежащего исполнения налогового законодательства в целях улучшения функционирования экономики;
- проверка выполнения плательщиками предписаний бухгалтерских стандартов и требований налогового учета;
- контроль правильности исчисления, полноты и своевременности внесения налогов и сборов в бюджеты всех уровней;
- создание комплекса предупредительных мероприятий по устранению возможности налоговых правонарушений.

1.2 Сущность, цели и задачи налогового контроля

Сущность налогового контроля можно рассматривать с двух позиций:

во-первых, как функцию или элемент государственного

управления экономикой;

во-вторых, как особую деятельность по исполнению налогового законодательства.

Эти стороны налогового контроля находятся в неразрывном единстве, что позволяет представить налоговый контроль в виде классической кибернетической системы, сочетающей в себе разнообразие статических элементов и их динамическое взаимодействие, непрерывное развитие и совершенствование.

Взаимодействие между субъектом и объектом налогового контроля носит характер прямой и обратной связи.

Прямая связь обеспечивает результаты контрольного воздействия, используемое 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 (оптимизации функционирования объекта контроля), и, во-вторых, организационной направленности в части совершенствования деятельности налоговых органов (субъекта контроля).

Налоговый контроль - это деятельность, осуществляемая уполномоченными органами и их должностными лицами, путем проведения налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков и иных обязанных лиц, проверки данных учета и отчетности, а также в других формах, с целью соблюдения налогового законодательства и правильности исчисления, полноты и своевременности внесения налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды.

Налоговый контроль - это контроль за полнотой и своевременностью постановки на налоговый учет, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью перечисления налогов и сборов в бюджеты всех уровней.

В экономической и правовой литературе широко распространена концепция налогового контроля, которая сводит его сущность лишь к проверке соблюдения налогового законодательства, правильности исчисления налогов и своевременности их уплаты. Признавая важность этих функциональных направлений деятельности налоговых органов, необходимо отметить недопустимость сведения

сущности контроля только к способу обеспечения законности, поскольку, таким образом, ограничивается его активная экономическая направленность.

Налоговые органы не ограничиваются ролью пассивного наблюдателя, они могут выступить инициаторами ликвидации экономически неперспективных предприятий. В процессе налогового контроля, как правило, оцениваются 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.

Таким образом, контрольная функция в деятельности налоговых органов является основой.

Объектом налогового контроля является вся совокупность налоговых отношений, в ходе которых формируются денежные доходы государства и муниципальных органов власти.

Предметом контроля выступают различные проявления налоговых отношений: законность, достоверность, полнота, своевременность, обоснованность, целесообразность, эффективность, оптимальность и т.д.

Осуществление налогового контроля предопределяет многообразие *тактических задач и целей*:

- контроль за соблюдением налогового законодательства;
- осуществление государственной регистрации юридических и физических лиц;
- контроль за своевременной постановкой налогоплательщиков на учет;
- контроль за правильностью ведения бухгалтерского и налогового учета объектов налогообложения;
- контроль за правильностью исчисления налогов и сборов;
- обеспечение полноты и своевременности внесения в соответствующий бюджет налогов и других платежей, установленных законодательством Российской Федерации;
- наложение финансовых и административных штрафов за совершение налогового правонарушения;
- валютный контроль, осуществляемый в соответствии с законодательством Российской Федерации о валютном регулировании и валютном контроле;
- профилактика налоговых правонарушений.

Стадии налогового контроля представлены на рисунке 1. Все стадии налогового контроля взаимосвязаны между собой.



Рисунок 1 – Стадии налогового контроля

Таким образом, налоговый контроль представляет собой систему наблюдения за финансово - хозяйственной деятельностью налогоплательщиков с целью качественного исполнения налогового законодательства.

1.3 Принципы налогового контроля

Результативность контрольных мероприятий в налоговой сфере находится в прямой зависимости от организационно - методологического фактора. Чтобы налоговый контроль обеспечивал выполнение стоящих перед ним задач, необходимо соблюдение основополагающих принципов его организации, среди которых можно выделить:

- правомочность;
- полнота;
- всеобщность;
- регулярность;

- единство;
- соблюдение налоговой тайны;
- объективность и достоверность;
- превентивность.

Принцип правомочности означает осуществление налогового контроля только уполномоченными государством органами, которые действуют в пределах своих полномочий и в соответствии с уровнем компетенции, установленным федеральным законодательством.

Принцип полноты налогового контроля означает, что все виды законодательно установленных налогов и сборов должны быть охвачены системой контроля независимо от суммы платежей.

Всеобщность налогового контроля заключается в том, что все налогоплательщики — хозяйствующие субъекты (организации, индивидуальные предприниматели) и физические лица должны быть охвачены системой контроля.

Регулярность налогового контроля предполагает, что контрольная деятельность носит систематический характер и, кроме того, в определенных случаях законодательно установлены ограниченные сроки для проведения налогового контроля.

Единство налогового контроля предполагает единообразное осуществление налогового контроля на всей территории РФ, т.е. единство форм, методов и порядка проведения налогового контроля.

Принцип соблюдения налоговой тайны изложен в п. 1 ст. 102 НК РФ, в соответствии с которой налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике. Поступающие в налоговые и другие органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа.

Принцип объективности и достоверности предполагает, что проведение налогового контроля должно исключать какую-либо предвзятость со стороны налоговых органов. Выявленные нарушения должны быть подтверждены соответствующими документами, а решение руководителя уполномоченного органа должно соответствовать фактическим обстоятельствам.

Принцип превентивности (предупреждения). Налоговые органы должны вести профилактическую работу в предупреждении

возможности возникновения налоговых правонарушений.

1.4 Виды налогового контроля

По времени проведения налоговый контроль подразделяется на предварительный, текущий и последующий контроль.

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.

К предварительному контролю относится контроль за своевременной постановкой на учет налогоплательщиков и планирование выездных налоговых проверок.

К предварительному контролю также условно можно отнести следующие важнейшие действия налоговых органов:

- регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей;
- учет плательщиков;
- учет налоговых поступлений;
- обслуживание плательщиков налоговыми органами, включающее их информирование, прием, учебу и т.п.

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 налогоплательщиком. К текущему или оперативному контролю, осуществляемому в налоговых органах на постоянной основе, относится камеральная налоговая проверка.

Последующий контроль реализуется путем проведения нало-

говых проверок по окончании определенного периода. К последующему или периодическому контролю, проводимому с определенной периодичностью, относится выездная налоговая проверка.

Следует отметить, что подавляющее большинство налоговых проверок являются последующими проверками.

1.5 Формы и методы налогового контроля

Налоговый контроль как специализированная отрасль экономического контроля использует разнообразные формы и методы работы для наиболее эффективного выполнения целей, стоящих перед ним.

Форма налогового контроля выражает содержание контрольного процесса. Выбор формы и метода контроля зависит от проверяющего и конечных целей налоговой проверки. Классификация форм налогового контроля имеет не только теоретическое, но и большое практическое значение.

Формы налогового контроля определены Налоговым кодексом Российской Федерации ч. 1 гл. 14 «Налоговый контроль».

В соответствии со ст. 82 Налогового кодекса РФ налоговый контроль проводится посредством:

- налоговых проверок;
- получения объяснений налогоплательщиков и иных обязанных лиц;
- проверок данных учета и отчетности ;
- осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- других форм, предусмотренных НК РФ.

Формы налогового контроля используются налоговыми органами при выполнении задач, поставленных перед ними.

В ходе проведения налоговых проверок должностными лицами налоговых органов применяются различные методы контроля. Под **методами налогового контроля** понимается совокупность способов и приемов, используемых налоговыми органами в процессе контрольной деятельности. Применение указанных методов зависит от проверяющего и конкретных целей налоговой проверки.

При проведении проверок применяются **документальные методы контроля и фактические методы контроля** в зависимости от источников получения информации.

Документальные методы контроля основаны на изучении данных, содержащихся в первичных и других документах. Документальная проверка может проводиться как с выходом на предприятие, так и в налоговой инспекции.

Проверка документов производится следующими методами:

- формальная или визуальная проверка (правильность оформления документов);
- логическая проверка;
- арифметическая проверка;
- юридическая оценка (законность документа);
- встречная проверка;
- проверка соответствия данных первичных документов данным регистров и отчетов;
- экономический и финансовый анализ.

Проверка документов в ходе выездных налоговых проверок может проводиться двумя методами - сплошным и выборочным. Выбор метода зависит от проверяющего, от объема проверяемых документов и от содержания документов.

Сплошная проверка предполагает изучение всех первичных документов и записей (например: денежные операции).

Выборочная проверка документов предполагает проверку отдельных периодов в течении года или части документов, но за весь отчетный период.

Если в результате выборочной проверки установлены значительные нарушения, то проверка проводится сплошным методом. Для более полного и всестороннего изучения документов используются методы фактического контроля, то есть установление конкретных фактов в ходе проверки.

К методам фактического контроля относятся:

- инвентаризация;
- осмотр (обследование);
- экспертиза (привлечение специалиста).

Инвентаризация - это установление фактического наличия имущества, средств предприятия, его финансовых обязательств путем пересчета, обмера, взвешивания ценностей, сверки расчетов и последующее сопоставление фактического наличия с учетными данными.

Осмотр проводится должностным лицом налогового органа в целях установления соответствия документальных данных, пред-

ставленных фирмой, фактическим данным, полученным в ходе осмотра.

Осмотр помещений и территорий может проводиться только в рамках выездной налоговой проверки.

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.

Осмотр производится в присутствии понятых. Понятые вызываются в количестве не менее двух человек. В качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица.

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, который прикладывается к акту выездной налоговой проверки (в соответствии со ст. 92 НК РФ).

Экспертиза назначается в том случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Право заявлять отвод эксперту, как при назначении, так и в ходе производства экспертизы, предоставлено проверяемому лицу.

Экспертиза назначается соответствующим постановлением должностного лица, проводящего выездную налоговую проверку. По факту ознакомления проверяемого лица с постановлением о назначении экспертизы и разъяснении ему в связи с этим его прав составляется отдельный протокол.

Дополнительная экспертиза может быть назначена в случаях, если:

- форма ответов эксперта на поставленные вопросы при производстве первичной экспертизы подразумевает возможность неоднозначного понимания сущности и смысла таких ответов;
- ответы эксперта на поставленные вопросы не являются исчерпывающими, и в связи с этим объем первоначального заключе-

ния эксперта не может быть признан полным;

- в рамках одной и той же налоговой проверки после проведения первичной экспертизы возникли новые вопросы, для разъяснения которых необходимо привлечение к участию в деле эксперта.

Повторная экспертиза проводится в случаях:

- необоснованности заключения эксперта;
- сомнений в правильности заключения.

Проведение повторной экспертизы всегда поручается другому эксперту.

По результатам экспертизы эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени.

Заключение эксперта по окончании проверки подлежит обязательному приложению к акту налоговой проверки.

В заключении эксперта излагаются:

- проведенные им исследования;
- сделанные в результате их выводы;
- обоснованные ответы на поставленные вопросы.

Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение.

Эксперт может отказаться от дачи заключения по результатам проведенной экспертизы в следующих случаях:

- если предоставленные ему материалы являются недостаточными для проведения экспертизы;
- если эксперт не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Отказ эксперта имеет форму сообщения о невозможности дать заключение.

1.6 Виды налоговых проверок и их основные отличия

Проверки, проводимые налоговыми органами - составная часть финансовых проверок, важнейшая форма налогового контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогоплательщиками в бюджеты и государственные внебюджетные фонды налогов и сборов, а также за исполнением ими иных обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах и другими нормативными актами.

Налоговая проверка - это одна из форм проведения налогового контроля, т.е. деятельность налоговых органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах, в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ

Налоговый кодекс РФ устанавливает два вида налоговых проверок: камеральная и выездная. Они различаются как по месту и методу проведения, так и по полноте охвата проверкой результатов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Выездная налоговая проверка осуществляется с выходом инспектора на объект контроля, где изучается полнота и правильность налоговой отчетности, производится ее сопоставление с данными первичных документов и отчетностью. Выездная налоговая проверка характеризуется более высокой объективностью изучения полноты и правильности налоговых расчетов, их сопоставлением с данными первичных документов, аналитическим и синтетическим учетом, отчетностью.

Сравнительная характеристика камеральных и выездных налоговых проверок представлена в таблице 1.

Таблица 1 - Сравнительная характеристика камеральных и выездных налоговых проверок

Показатели сравнения	Камеральная налоговая проверка	Выездная налоговая проверка
1. Субъект	Территориальные налоговые органы	Налоговые органы всех уровней
2. Объект	Совокупность финансово-хозяйственных операций только за отчетный период	Совокупность финансово-хозяйственных операций за весь проверяемый период, но не более трех лет, предшествующих году проведения проверки
3. Основание для проведения	Специального решения не требуется	Решения руководителя налогового органа
4. Периодичность	Регулярно (с периодичностью представления отчетности)	Выборочно (по мере необходимости)
5. Место проведения	Место нахождения налогового органа	Место нахождения налогоплательщика

6. Категория проверяемых налогоплательщиков	Все налогоплательщики	Юридические лица и индивидуальные предприниматели
7. Используемые мероприятия	Мероприятия, не связанные с нахождением на территории налогоплательщика	Любые установленные НК РФ мероприятия

В экономической литературе налоговые проверки классифицируют и по другим признакам.

По характеру контрольных мероприятий налоговые проверки можно классифицировать на плановые и внеплановые. Причем необходимо отметить, что данная классификация применима только к выездным налоговым проверкам, так как камеральные проверки невозможно запланировать - они осуществляются по мере поступления налоговой отчетности в инспекцию и должны обеспечивать 100 % проверку отчетности.

Плановая проверка проводится по плану, который разрабатывается на отчетный период (квартал) и утверждается руководителем налогового органа.

Внеплановая проверка проводится вне плана и может быть проведена в следующих случаях:

- а) по заданию вышестоящих налоговых органов;
- б) по поручению правоохранительных органов;
- в) по запросам других налоговых органов;
- г) при наличии значительных нарушений;
- д) по фактам сокрытия доходов и т. д.

К внеплановым проверкам может быть отнесена повторная проверка. Выездная налоговая проверка, осуществляемая в случае, связанном с реорганизацией или ликвидацией организации, а также в случае проверки вышестоящим налоговым органом нижестоящего налогового органа может проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки.

Выездные налоговые проверки можно также классифицировать *в зависимости от величины объекта контроля*:

- комплексные;
- тематические;
- экспресс-проверки.

Комплексная проверка - это проверка, которой охватываются вопросы правильности исчисления и уплаты всех видов налогов и сборов. В ходе данной проверки анализируется вся финансово-хозяйственная деятельность организации с позиции правильности

исчисления и уплаты всех налогов и сборов, подлежащих уплате проверяемым налогоплательщиком. Общеизвестно, что выездные проверки проводятся выборочно при достаточных основаниях полагать наличие у проверяемого налогоплательщика существенных нарушений налогового законодательства, а также что многие нарушения порядка ведения бухгалтерского учета влекут за собой налоговые правонарушения сразу по нескольким налогам (например, неправильное отражение выручки от реализации приводит к неправильному начислению одновременно по налогу на прибыль организаций и по НДС). Исходя из этого, целесообразно предположить, что необходимо все существенные налоговые проверки осуществлять как комплексные.

Тематические проверки - это проверки, охватывающие вопросы правильности исчисления отдельных видов налогов и сборов, а также налогов по отдельным видам деятельности организации (например: проверка НДС, лицензирования и т.п.)

Экспресс- проверки (целевые проверки) - это проверки соблюдения налогового законодательства по отдельным направлениям финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика или определенным финансово- хозяйственным операциям за короткий временной период (по проведению взаиморасчетов с поставщиками и потребителями, по внешнеэкономическим операциям, по применению контрольно-кассовой техники и т.п.). Чаще целевые проверки проходят в ходе комплексных или тематических проверок, но могут проходить и как самостоятельные.

Разновидностью экспресс-проверки является встречающая проверка, проводимая в организации, являющейся хозяйственным партнером проверяемой организации с целью выявления реальных обстоятельств совершения определенной сделки, полноты оприходования полученной по этой сделке продукции (товаров) или выручка от ее реализации посредством сопоставления соответствующих данных учета в обеих организациях. Встречную проверку нельзя рассматривать в качестве самостоятельного вида налоговой проверки; она носит вспомогательный характер и невозможна без проверки основного налогоплательщика, в связи с выездной или камеральной проверкой которого, возникла необходимость получения дополнительных сведений.

К экспресс-проверкам можно отнести следующие проверки, которые, строго говоря, не являются ни выездными, ни камераль-

ными, но являются необходимыми для нормальной работы по сбору налогов:

- проверки, проводимые с целью установления места нахождения плательщика;

- проверки, проводимые с целью выявления случаев осуществления хозяйственной деятельности без постановки на учет в налоговом органе;

- проверки наличия и правильности применения специальных марок на алкогольную и табачную продукцию;

- проверка соблюдения правил операций с наличными деньгами и т.д.