

Оглавление



Введение	8
----------------	---

Раздел I

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Глава 1. Необходимость, сущность и задачи налогового контроля	10
1.1. Характеристика налоговых правоотношений	10
1.2. Особенности налогового контроля. Налоговый контроль как форма налоговых правоотношений	16
1.3. Сущность, цели и задачи налогового контроля. Направления налогового контроля	22
1.4. Критерии классификации налогового контроля	28
1.5. Организация налогового контроля: содержание, элементы, принципы ..	31
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	<i>36</i>
Глава 2. Современные подходы к налоговому контролю	37
2.1. Экономические основы и приоритеты финансового и налогового контроля в условиях рыночных отношений	37
2.2. Факторы и тенденции развития налогового контроля в России	44
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	<i>49</i>
Глава 3. Система органов налогового контроля в Российской Федерации и их взаимодействие с другими государственными органами	50
3.1. Субъекты налогового контроля в Российской Федерации. Правовое регулирование их деятельности	50
3.2. Статус, компетенция и структура налоговых органов в Российской Федерации	54
3.3. Функции ФНС России и ее территориальных подразделений	58
3.4. Полномочия других государственных органов в сфере налогового контроля	62
3.5. Взаимодействие налоговых и других государственных органов	65
3.5.1. Взаимодействие налоговых органов и органов внутренних дел ..	66
3.5.2. Взаимодействие налоговых и таможенных органов	69
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	<i>71</i>
Глава 4. Государственная регистрация и учет налогоплательщиков в Российской Федерации	72
4.1. Общие положения о государственной регистрации налогоплательщиков ..	72
4.2. Процедура государственной регистрации	77

4.2.1. Юридические лица	77
4.2.2. Физические лица (индивидуальные предприниматели)	84
4.3. Постановка налогоплательщиков на учет в налоговых органах	87
4.3.1. Общие положения	87
4.3.2. Учет налогоплательщиков — юридических лиц	89
4.3.3. Постановка на учет налогоплательщиков — физических лиц	94
4.4. Порядок и условия присвоения ИНН и КПП.	96
4.5. Особенности постановки на учет отдельных категорий налогоплательщиков	101
4.5.1. Иностранные организации	101
4.5.2. Крупнейшие налогоплательщики	104
4.6. Единый государственный реестр налогоплательщиков	109
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	112
Глава 5. Права, обязанности и ответственность налоговых органов в Российской Федерации	113
5.1. Права налоговых органов по организации налогового контроля	113
5.2. Права налоговых органов по наложению административных взысканий	119
5.2.1. Условия наступления и особенности административной ответственности	120
5.2.2. Состав административных правонарушений и права налоговых органов по привлечению к административной ответственности должностных лиц.	121
5.3. Обязанности и имущественная ответственность налоговых органов.	124
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	127
Глава 6. Права и обязанности налогоплательщиков	128
6.1. Правовой статус налогоплательщиков (плательщиков сборов).	128
6.2. Основные права налогоплательщиков (плательщиков сборов).	130
6.3. Обязанности налогоплательщиков	135
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	137
Глава 7. Формы и методы налогового контроля	138
7.1. Формы осуществления налогового контроля, их характеристика.	138
7.2. Методы налогового контроля, их группировка	143
7.3. Характеристика основных методов документального контроля	146
7.3.1. Критерии достоверности документа	146
7.3.2. Формальная проверка	148
7.3.3. Нормативная проверка.	151
7.3.4. Счетная проверка документов и учетных регистров	152
7.3.5. Сличение документов с учетными записями и изучение обоснованности бухгалтерских проводок	152
7.4. Характеристика методов фактического контроля.	153
7.4.1. Инвентаризация имущества	154
7.4.2. Экспертиза (экспертная оценка).	155
7.4.3. Привлечение специалиста	160
7.4.4. Проверка объемов выполненных работ (изучение фактического выполнения оплаченных работ, контрольный обмер)	161
7.4.5. Встречная сверка и сопоставление (взаимная сверка, взаимный контроль, контрольное сличение) документов	162

7.4.6. Контрольный запуск сырья и материалов в производство и лабораторный анализ их качества	166
7.4.7. Контрольная закупка	167
7.5. Расчетно-аналитические методы	167
7.5.1. Техничко-экономические расчеты	168
7.5.2. Нормативное контрольное сличение (контрольное сличение остатков)	168
7.5.3. Группировка и обобщение	170
7.5.4. Экономический анализ плановых, фактических и отчетных данных.	171
7.5.5. Расчет по аналогии	171
7.6. Информативные методы налогового контроля	173
7.6.1. Истребование письменных справок и объяснений от налогоплательщиков	173
7.6.2. Инструктирование налогоплательщиков и разъяснение действующего законодательства	173
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	<i>174</i>
Глава 8. Внутрифирменный налоговый контроль	175
8.1. Содержание внутреннего налогового контроля	175
8.1.1. Место внутреннего налогового контроля в общей системе внутрифирменного контроля	175
8.1.2. Цели и задачи внутреннего налогового контроля	178
8.2. Элементы внутреннего налогового контроля	180
8.3. Анализ налоговых платежей с целью выявления и предупреждения нарушений налогового законодательства	185
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	<i>193</i>
Глава 9. Особенности организации налогового контроля в развитых странах.	194
9.1. Принципиальные подходы к налоговому контролю	194
9.2. Статус и структура фискальных служб	200
9.3. Взаимодействие фискальных и правоохранительных органов	205
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	<i>208</i>
Глава 10. Концепция дохода (прибыли) и ее применение при налоговых проверках в развитых странах	209
10.1. Сущность концепции прибыли	209
10.2. Применение концепции прибыли при налоговых проверках	211
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	<i>216</i>
Глава 11. Нетрадиционные методы определения налоговых обязательств, применяемые в развитых странах	217
11.1. Сущность и сфера применения косвенных методов определения налоговых обязательств.	217
11.1.1. Сущность косвенных методов. Источники информации, используемой налоговыми органами.	217
11.1.2. Сфера применения косвенных методов	219
11.2. Метод анализа собственного капитала предприятия (метод чистого капитала)	221

11.3. Методика определения налоговых обязательств гражданина на основе его расходов, обобщенных показателей образа жизни (расчет прироста имущества)	223
11.4. Внутренний и внешний сопоставительный анализ деятельности предприятия	228
11.4.1. Внутренний сопоставительный анализ	228
11.4.2. Внешний сопоставительный анализ	231
11.5. Контроль ценообразования налоговыми органами	233
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	236
Глава 12. Критерии эффективности и показатели работы налоговых органов	237
12.1. Общие критерии эффективности налоговой системы	238
12.2. Собираемость налогов как основной показатель эффективности налоговой системы в Российской Федерации	239
12.3. Показатели эффективности контрольной работы налоговых органов	243
12.3.1. Показатели эффективности контрольной работы в западных странах	244
12.3.2. Показатели эффективности контрольной работы в России	247
12.4. Направления повышения эффективности работы налоговых органов в Российской Федерации	251
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	257

Раздел II

ПРАКТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОВЕДЕНИЯ ПРОВЕРОК

Глава 13. Камеральная налоговая проверка бухгалтерской и налоговой отчетности	258
13.1. Камеральная проверка. Особенности, цели и сроки проведения. Приемы и методы камеральных проверок	258
13.2. Оформление проверки и реализация ее результатов	263
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	265
Глава 14. Организационная работа налоговых органов по подготовке и проведению выездной налоговой проверки	266
14.1. Особенности, цели и задачи выездных налоговых проверок	266
14.2. Содержание организационной работы налоговых органов по подготовке выездной налоговой проверки	268
14.3. Порядок назначения выездных налоговых проверок. Характеристика документов, необходимых для проверки.	277
14.4. Правовая основа участия органов внутренних дел в выездных налоговых проверках	284
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	288
Глава 15. Организация работы налоговых органов в ходе проведения выездной налоговой проверки	289
15.1. Организационная работа налоговых органов на начальной стадии выездной налоговой проверки (доступ, истребование документов, выемка, осмотр)	289

Оглавление

15.1.1. Доступ (ст. 91 НК РФ)	289
15.1.2. Истребование документов (ст. 93 НК РФ)	290
15.1.3. Выемка документов и предметов	292
15.1.4. Осмотр и другие действия при первом посещении налогоплательщика (ст. 92 НК РФ)	294
15.2. Проверка налично-денежного оборота и денежных документов.	296
15.3. Основные способы сокрытия от налогообложения выручки от реализации и совершения хищения денежных средств с расчетного счета организации в банке	302
15.4. Методы проверки бухгалтерских документов.	303
15.4.1. Первичный бухгалтерский документ и его содержание	303
15.4.2. Методы проверки отдельного документа.	307
15.4.3. Методы проверки взаимосвязанных документов.	311
15.4.4. Использование учетных данных при выявлении и раскрытии налоговых правонарушений и преступлений в сфере производства.	314
15.5. Применение методов фактического контроля в ходе выездных налоговых проверок	322
15.5.1. Экспертиза	322
15.5.2. Привлечение свидетеля (ст. 90 НК РФ «Участие свидетеля»)	326
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	330
Глава 16. Оформление результатов выездной налоговой проверки	331
16.1. Порядок документального оформления результатов выездной налоговой проверки	331
16.2. Состав и содержание акта выездной налоговой проверки	335
16.3. Состав приложений к акту выездной налоговой проверки и требования к ним.	343
16.3.1. Необязательные (возможные) приложения	344
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	346
Глава 17. Реализация материалов налоговой проверки.	347
17.1. Процедура вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки	347
17.2. Содержание решения налогового органа по результатам рассмотрения акта.	352
17.3. Требование об уплате налога	357
17.4. Рассмотрение налоговых споров в досудебном и судебном порядке	360
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	364
Задачи по курсу «Организация и методы проведения налогового контроля»	365
Примеры решения задач	370
Тесты по курсу «Организация и методы налогового контроля»	371
Ответы на тесты	377
Литература	378

Введение

В

Налоговый контроль как особый вид деятельности специально уполномоченных органов является одним из наиболее важных условий существования налоговой системы.

Необходимость усиления контрольных функций государства в современной России обуславливается достаточно низким уровнем финансовой, бюджетной, налоговой дисциплины, многочисленными фактами расхищения государственных средств и коррупции, огромными масштабами отмывания денег и утечки капитала за границу.

Изменения в российской экономике, укрепление рыночных основ хозяйствования потребовали от налоговых органов поиска новых подходов к налоговому контролю. Признание России как государства с рыночной экономикой влечет за собой изменения в системе принципов организации налогового контроля, их переориентацию на потребности рыночной экономики, но без ущерба доходам государства.

Государственный налоговый контроль в условиях глобализации и внешнеэкономической интеграции, постепенного перехода России к международным стандартам финансовой отчетности наряду с усилением банковского надзора, жесткими требованиями антимонопольного законодательства, высокой налогооблагаемой базой, установленной для физических и юридических лиц, способствует обеспечению экономической безопасности государства и предотвращению угроз, связанных с неконтролируемым притоком и доминированием иностранного капитала в отечественной финансовой системе.

О необходимости усиления роли налогового контроля подчеркивается в документах по основным направлениям деятельности на 2008–2010 годы, подготовленных Министерством финансов Российской Федерации. Среди прочих мер обращается внимание на создание новых и развитие действующих методик организации и проведения налогового контроля, координацию работы налоговых органов по администрированию крупнейших налогоплательщиков.

Этим, в частности, объясняется необходимость применения строгих требований налогового законодательства к хозяйствующим субъектам, индивидуальным предпринимателям и физическим лицам.

Материал учебного пособия условно можно разделить на две части. *В первой части* рассматриваются теоретические основы налогового контроля: современные подходы к налоговому контролю в России; полномочия налоговых органов РФ по организации и осуществлению налогового контроля, а также при наложении административных взысканий; права, обязанности и ответственность налогоплательщиков; критерии эффективности и показатели работы налоговых органов; формы и методы налогового контроля; сущность внутрифирменного налогового контроля, а также особенности организации и методика налогового контроля в развитых зарубежных странах, прогрессивные методы налогового контроля.

Вторая часть отражает практическое содержание налогового контроля, т.е. порядок организации, проведения, оформления и реализации результатов камеральных и выездных проверок.

Для закрепления полученных теоретических знаний в пособии включены контрольные вопросы и задания к каждой главе, тесты для самопроверки, а также большое количество задач с примерами решений.

Пособие может быть использовано для углубленного изучения тем, связанных с проблемами налогообложения, налогового администрирования, финансового контроля, а также обеспечения экономической безопасности государства и коммерческих организаций.

Теоретические основы организации налогового контроля



Глава 1

НЕОБХОДИМОСТЬ, СУЩНОСТЬ И ЗАДАЧИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

1.1. Характеристика налоговых правоотношений

Налог — это обязательный, безвозмездный, безвозвратный платеж в пользу публичного субъекта, обеспеченный государственным принуждением, который не носит характера наказания или компенсации.

Деятельность государства и реализация возложенных на него функций, в том числе функционирование бюджетной системы, напрямую зависят от стабильного существования и развития источников его финансирования. Налоги являются действенным инструментом, с помощью которого государство воздействует и определяет направления развития рыночных отношений.

Налоговые правоотношения — это урегулированные налогово-правовыми нормами общественные отношения, возникающие в связи с выполнением физическими и юридическими лицами своих обязанностей по уплате налогов, а также в связи с осуществлением государством контроля уплаты налоговых платежей.

В соответствии со ст. 2 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ) налоговые правоотношения включают в себя:

1) властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов;

2) отношения, связанные с осуществлением контроля уплаты налогов (контроля соблюдения налогового законодательства);

3) отношения, возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;

4) отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Возникновение и развитие налоговых правоотношений являются объективной необходимостью. Они возникают одновременно с появлением самих налогов, проходят те же стадии развития, подчиняются тем же принципам, что и налогообложение.

Налоговые отношения — сложные, многоплановые отношения, которые включают социальный, экономический и правовой аспекты.

Налоговые отношения — это прежде всего отношения социальные. Уплата налога — пример осуществления членами общества социальных функций. Социальным функциям, в свою очередь, соответствуют определенные социальные роли. С этой точки зрения налогоплательщик представляет собой одну из социальных ролей индивидов и коллективных образований.

Налоговые отношения в экономическом аспекте — это отношения перераспределительные, в результате которых у частных лиц изымается часть собственности (доходов) в пользу государства. Эти отношения имеют одностороннюю направленность по движению имущества (денег) без соответствующего возмещения (эквивалента).

Налоговые правовые отношения — отношения властные, публичные, в рамках которых происходит формирование государственных и муниципальных фондов.

Основные условия применения государственного принуждения в налоговой сфере формируются под действием следующих факторов:

— бюджетообразующего значения налоговых доходов;

— закрепления обязанности по уплате налогов в законодательных актах;

— конституционного характера обязанности по уплате налогов;

— массового уклонения от уплаты налогов, которое наносит значительный ущерб финансовым интересам государства.

Принципы налогообложения (налоговых правоотношений) в зависимости от приоритетных целей можно разделить на три группы.

I группа. Принципы, обеспечивающие соблюдение конституционных требований.

Подчинение налоговых правоотношений этим принципам вытекает из положений ст. 14 Декларации прав человека и гражданина (1789): «Все граждане имеют право, непосредственно или через своих представителей, устанавливать необходимость налогообложения, определять назначение налогов, количество налогов, их сумму, принципы налогообложения». Развитие финансового и налогового права связано с развитием парламентаризма.

В эту группу входят следующие принципы:

1) *принцип публичности* цели взимания налогов (подотчетности государства народу): государство обязано расходовать налоговые поступления исключительно в интересах общества;

2) *принцип установления, изменения или отмены налогов и сборов законами*. Установление налогов иначе, чем актом представительного органа, не соответствует Конституции РФ;

3) *принцип эффективности налогообложения*. Данный принцип включает в себя ряд самостоятельных требований. Так, налоги не должны оказывать воздействия на принятие экономических решений или такое воздействие должно быть минимальным; налоговая система должна способствовать развитию экономики, не допускать произвольного толкования, быть понятной для населения. Издержки на взимание налогов и управление налоговой системой должны быть минимальными (бюджетная эффективность);

4) *принцип приоритета фискальных (финансовых) целей* обусловливается тем, что основная функция налогов — фискальная, а не регулирующая. Во главу угла должна ставиться именно фискальная цель, а не принуждение к определенному поведению.

II группа. Принципы, обеспечивающие соблюдение основных прав и свобод налогоплательщиков.

Эту группу составляют:

1) классические принципы Адама Смита (справедливости, определенности, удобства);

2) принцип юридического равенства плательщиков налогов (ст. 8, 19, 57 Конституции РФ, ст. 3 НК);

3) учет фактической способности налогоплательщика к уплате налогов (ст. 3 НК РФ);

4) недопущение установления налогов, носящих дискриминационный характер (ст. 3 НК РФ);

5) недопущение установления дифференцированных ставок и льгот в зависимости от формы собственности, гражданства, места происхождения капитала (ст. 3 НК РФ).

III группа. Принципы, обеспечивающие соблюдение начал федерализма.

Эти принципы обеспечивают:

1) единство налоговой системы (связан с задачей унификации налоговых изъятий) и налоговой политики (в соответствии с конституционным принципом единства экономического пространства РФ);

2) четкое разделение налогов по уровням государственной власти (в соответствии с НК РФ и Бюджетным кодексом РФ);

3) недопущение установления налогов, нарушающих единое экономическое пространство РФ, в том числе прямо или косвенно ограничивающих свободное перемещение товаров, работ и услуг на ее территории.

Отношения в сфере налогового контроля — часть налоговых правоотношений.

Налоговые правоотношения характеризуются следующими особенностями:

1) являются финансовыми правоотношениями, в процессе которых определяются границы, величина и направления движения финансовых потоков;

2) складываются в целях защиты имущественных интересов государства;

3) возникают по инициативе одной стороны — государства;

4) обязательным субъектом налоговых правоотношений является государственный уполномоченный орган;

5) государство формирует правила поведения субъектов налогообложения (налицо явное неравноправие субъектов). Государство может разрешить другому участнику налоговых правоотношений выбрать тот или иной вариант поведения, но и в этом случае оно строго контролирует налогоплательщика пу-

тем установления вариантов поведения в данной ситуации (налоговое планирование);

6) отражают определенный баланс государственных и частных интересов;

7) в процессе реализации налоговых правоотношений происходит вмешательство в экономическую жизнь субъекта, что обуславливает их повышенную конфликтность;

8) в случае нарушения правовых норм налоговых правоотношений наступает ответственность перед государством;

9) этим отношениям свойственны динамичность, изменчивость.

Налоговые правоотношения существенно отличаются от всех других правоотношений в государстве (конституционных, гражданских, административных). В первую очередь это касается состава участников: государство как властный субъект — непереманный участник налоговых отношений.

Отношения, в которых государство не проявляет властной компетенции, не могут быть отнесены к налоговым. Например, отношения по возмещению налогоплательщику вреда, причиненного незаконными действиями налоговых органов, основаны не на властном подчинении, а на равенстве участников: в данных отношениях государство не проявляет себя как властный субъект.

Возмещение причиненного ущерба — универсальный гражданско-правовой принцип защиты нарушенных прав. Основные правила имущественной ответственности за причиненный вред содержатся в гражданском законодательстве. Эти правила могут возникать, изменяться и прекращаться по воле налогоплательщика.

Основные различия между налоговыми и гражданскими правоотношениями

Налоговые правоотношения	Гражданские правоотношения
Основаны на неравенстве сторон, носят властный характер со стороны государства	Основаны на равенстве участников отношений
Условия, при которых стороны обязаны вступить во взаимоотношения друг с другом, определены законом и не зависят от воли сторон	Участники вступают во взаимоотношения друг с другом по своей воле, за редким исключением

Продолжение табл.

Налоговые правоотношения	Гражданские правоотношения
Стороны не вправе изменять условия своего взаимодействия, которые определены законом. Такого права не имеет и суд	Условия взаимодействия сторон определены в договоре самими участниками и могут изменяться ими по взаимному соглашению или по решению суда
По общему правилу обязательство должно быть исполнено налогоплательщиком лично за счет собственных средств (через налогового агента)	Закон допускает переложение исполнения обязанностей на другое лицо, уступку требования, перевод долга

Участниками налоговых правоотношений (ст. 9 НК РФ) в настоящее время являются:

- 1) организации и физические лица, признаваемые согласно НК РФ налогоплательщиками или плательщиками сборов;
- 2) организации и физические лица, признаваемые согласно НК РФ налоговыми агентами;
- 3) налоговые органы (Федеральная налоговая служба (ФНС России) и ее подразделения);
- 4) таможенные органы (Федеральная таможенная служба (ФТС России) и ее подразделения).

В перечне участников налоговых правоотношений отсутствуют банки, несмотря на то что они выполняют роль посредников между налогоплательщиками и государством, обеспечивая тем самым поступление налогов в бюджет, а также информируют налоговые органы об открываемых налогоплательщиками счетах. Нарушение банками законодательства о налогах и сборах исключено из числа налоговых правонарушений. Вместе с тем ответственность за нарушение банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, предусмотрена в гл. 18 НК РФ.

Смежными с налоговыми являются бюджетные отношения. Сложности их разграничения обуславливаются тем, что государство, как обязательный участник финансовых отношений, действует как субъект финансового права.

1.2. Особенности налогового контроля. Налоговый контроль как форма налоговых правоотношений

Прежде чем раскрыть содержание понятия «налоговый контроль», необходимо определить значения, в которых употребляется термин «контроль».

В научных исследованиях термин «контроль» используется в нескольких значениях:

- 1) функция, метод, форма деятельности органов управления;
- 2) совокупность приемов и методов, применяемых органами управления;
- 3) завершающая стадия процесса управления;
- 4) форма обратной связи, посредством которой управляющая система получает необходимую информацию о состоянии управляемого объекта;
- 5) система наблюдения и проверки функционирования управляемого объекта¹.

Управление осуществляется в различных сферах общественных отношений, в том числе в сфере финансов. Финансы — система экономических отношений, связанных с созданием, распределением и использованием централизованных и децентрализованных фондов денежных средств.

Налоговый контроль традиционно рассматривается как часть финансового контроля, охватывающего сферу образования, распределения и использования денежных фондов.

Финансовый контроль — это контроль законности и целесообразности действий в области образования, распределения и использования денежных фондов государства и муниципальных образований в целях эффективного социально-экономического развития страны и ее регионов.

Государственный налоговый контроль — это система мероприятий по проверке законности, целесообразности и эффективности действий формирования денежных фондов государства на всех уровнях управления и власти в части налоговых доходов; выявлению резервов увеличения налоговых поступле-

¹ Подробнее см.: *Ногина О.А.* Налоговый контроль: вопросы теории. — СПб.: Питер, 2002. — С. 8–12; *Налоги и налогообложение.* 4-е изд. / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. — СПб.: Питер, 2003. — С. 388.

ний в бюджет и улучшению налоговой дисциплины, а также совокупность приемов и способов, используемых органами власти и управления, которые обеспечивают соблюдение налогового законодательства, правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов в бюджет.

Налоговый контроль как элемент управления налогообложением является необходимым условием существования эффективной налоговой системы, обеспечивает обратную связь налогоплательщиков с органами государственного управления, которые наделены особыми правами и полномочиями по всем вопросам налогообложения. Налоговый контроль — завершающая стадия управления налогообложением, один из элементов методики планирования налоговых доходов бюджета¹.

Заслуженный юрист России, профессор И.И. Кучеров считает, что «налоговый контроль следует определить как важнейшее направление финансового контроля, представляющее собой деятельность обладающих соответствующей компетенцией субъектов налогообложения с использованием специальных форм и методов, нацеленную на создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков и налоговых агентов, при котором исключаются нарушения налогового законодательства или их число незначительно»².

Другие значения термина «налоговый контроль», рассматриваемые в современной теории налогового (финансового) права, имеют сходство с предыдущим определением. Например, «налоговый контроль можно определить как установленную законодательством совокупность приемов и способов деятельности компетентных органов, обеспечивающую соблюдение субъектами налогового права налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов в бюджет или внебюджетный фонд»³.

¹ Налоги и налогообложение. 4-е изд. / под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. — С. 388.

² Кучеров И.И. Налоговое право России. Курс лекций. — М.: Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 2001. — С. 189–190.

³ Налоги и налоговое право: учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалина. — М.: Аналитика-Пресс, 2000. — С. 409.

«Налоговый контроль — это установленная нормативными актами совокупность приемов и способов по обеспечению соблюдения налогового законодательства и налогового производства»¹.

Е.Ю. Грачева и Э.Д. Соколова делают акцент на деятельности субъектов, уполномоченных осуществлять налоговый контроль: «Налоговый контроль относится к общегосударственному финансовому контролю и может быть определен как регламентированная нормами налогового права деятельность компетентных органов, обеспечивающая соблюдение налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов и сборов в бюджет или внебюджетный фонд»².

Аналогичного мнения придерживается О.А. Макарова, понимая под налоговым контролем «деятельность должностных лиц налоговых органов в пределах своей компетенции в формах, предусмотренных Налоговым кодексом, с целью проверки правильности исчисления и уплаты налогов и сборов, а также выявления и устранения налоговых правонарушений и причин, их порождающих, соблюдения законодательства о налогах и сборах»³.

Экономисты, изучающие проблемы налогообложения, не имеют единого мнения в отношении значения термина «налоговый контроль». Так, Е.В. Поролло отмечает, что 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, не-

¹ Налоги, налогообложение и налоговое законодательство / под ред. Е.Н. Евстигнеева. — СПб.: Питер, 2001. — С. 199.

² Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Налоговое право. — М.: Юриспруденция, 2003. — С. 89.

³ Макарова О.Л. Налоговый кодекс РФ. Часть первая. Схемы. Пояснения. Комментарии / под общ. ред. Н.М. Голованова. — СПб.: Юридический центр «Пресс», 2001. — С. 187.

прерывное развитие и совершенствование»¹. «Налоговый контроль, как и финансовый, представляет собой совокупность действий и операций по проверке финансовых, налоговых и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управления с применением специфических форм, методов его организации и проведения и обусловленный главным образом мобилизацией налогов и других обязательных платежей в бюджетную систему страны»².

Ведущие ученые-экономисты в своей совместной работе пришли к следующему определению: «Налоговый контроль можно определить как установленную законодательством совокупность приемов и способов проверки, осуществляемых всеми уровнями налоговых органов РФ, целью которых является обеспечение полноты и своевременности исчисления и уплаты в бюджеты разных уровней налогов, сборов, а также выполнения иных обязанностей налогоплательщиков»³.

Это говорит о необходимости использования многостороннего, комплексного подхода при формулировании определения рассматриваемой категории с привлечением общенаучных методов — анализа, синтеза, сравнительной характеристики и др.

По мнению А.Т. Щербинина, «налоговый контроль следует рассматривать в организационном, методическом и технических аспектах. Первый из них представляет собой выбор форм контроля, состав его субъектов и объектов; второй охватывает методы осуществления контрольных действий; третий раскрывает совокупность приемов проверок»⁴.

Следовательно, налоговый контроль — это система. Составляющие элементы этой системы взаимосвязаны и взаимодействуют между собой подобно единому организму.

Основными элементами этой системы, обеспечивающими ее устойчивое функционирование и решение поставленных задач, являются: нормативно-правовая база, органы (субъекты),

¹ Поролло Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. — М.: Гардарики, 1998. — С. 6–7.

² Сомоев Р.Г. Общая теория налогов и налогообложения. — М.: Юнити, 2001. — С. 153.

³ Черник Д.Г., Павлова Л.П., Дадашев А.З. и др. Налоги и налогообложение. — М.: ИНФРА-М, 2002. — С. 209.

⁴ Щербинин А.Т. Правовые основы налогового контроля // Финансы. — 2000. — № 8. — С. 27.

осуществляющие налоговый контроль, формы и методы его организации.

Налоговым контролем является деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном ст. 82 НК РФ.

В зависимости от подхода к финансовой системе государственный финансовый контроль делится на два типа: финансово-хозяйственный (контроль государством хозяйствующих субъектов) и финансово-бюджетный (контроль в сфере бюджетного процесса).

По содержанию отношений, складывающихся в определенных сферах государственного управления, выделяют бюджетный, налоговый, банковский, валютный, таможенный контроль.

Налоговый контроль относится к типу финансово-хозяйственного контроля. Данное направление контрольной деятельности соотносится с государственным финансовым контролем как частное с общим¹.

Место налогового контроля в системе финансового контроля определяется тем, что налоговые доходы бюджетов всех уровней составляют более 90% общего объема доходов.

Возникает проблема разграничения финансового (бюджетного) и налогового контроля.

Налоговый контроль осуществляется в сфере отношений, складывающихся в процессе уплаты налогов и сборов, вплоть до момента зачисления налоговых доходов на счета бюджета. Таким образом, он включает все действия банков по исполнению платежных поручений налогоплательщиков.

Финансовые органы отвечают за подготовку и исполнение бюджета.

Финансовый (бюджетный) контроль налоговых доходов, осуществляемый финансовыми органами, заключается в учете поступлений налоговых доходов на основе расчетных документов налогоплательщиков, а также в контроле возврата излишне уплаченных сумм.

¹ Кучеров И.И. Налоговое право России. Курс лекций. — С. 186.

В ходе налогового контроля возникают отношения, являющиеся составной частью налоговых правоотношений, обладающих особыми признаками.

Налоговый контроль как форма налоговых правоотношений обладает рядом специфических черт.

1. Государственный властный характер

Данная особенность налогового контроля обуславливается спецификой налоговых правоотношений. Налоги — один из атрибутов суверенитета государства, устанавливаются им в одностороннем порядке.

2. Регламентированность

Налоговый контроль реализуется только в определенных законодательством формах. Односторонний фискальный характер налоговых правоотношений требует прочной правовой основы. Поэтому все виды налогов, права и обязанности объектов контроля устанавливаются только законодательными актами.

3. Независимость и объективность

Данные принципы относятся к основополагающим принципам финансового контроля. Субъекты контроля должны обладать законодательной, организационной, финансовой независимостью от тех, кого они проверяют. Объективность означает достоверность, беспристрастность, исключение предвзятости со стороны уполномоченных органов. Выявление фактов правонарушений должно быть результатом тщательно проведенной проверки. Эти факты должны быть подтверждены документами. Решение руководителя по результатам проверки должно соответствовать фактическим обстоятельствам, выявленным в ходе проверки.

Независимость и объективность предполагают реализацию на практике налоговой политики на основе норм налогового законодательства, а не субъективных решений.

4. Информативность

Налоговый контроль должен быть основан на сборе максимально полной информации о налогоплательщике, умении выбрать для проверки тех из них, которые вызывают наибольшее сомнение в их добросовестности. При этом необходимо в полной мере обеспечить соблюдение законных прав налогоплательщиков (налоговую тайну).

В процессе осуществления налогового контроля налоговые, таможенные органы, органы государственных внебюджетных

фондов в порядке, определяемом соглашением между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах, о налоговых проверках, осуществляют сбор другой необходимой информации. При этом сбор, хранение, распространение и использование информации о налогоплательщике в нарушение законодательства РФ не допускаются.

5. Непрерывность

Данный принцип можно рассматривать, во-первых, с точки зрения необходимости обеспечения бесперебойной работы механизма сбора налогов и, во-вторых, как постоянное совершенствование форм, методов налогового контроля.

1.3. Сущность, цели и задачи налогового контроля. Направления налогового контроля

Сущность налогового контроля можно рассматривать с нескольких позиций, в том числе:

1) как функцию, элемент государственного управления экономикой;

2) как особую деятельность по исполнению налогового законодательства, осуществляемую уполномоченными органами государственной исполнительной власти, исполнительными органами местного самоуправления, другими уполномоченными органами и должностными лицами, вытекающую из сущности налоговых отношений.

Следует отметить, что деятельность обладающих соответствующей компетенцией субъектов осуществляется с использованием специальных форм и методов.

Кроме того, важно определить конечную (стратегическую) цель налогового контроля. Контрольная деятельность государства ориентирована на создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня налоговой дисциплины, при которой исключаются или сводятся к минимуму нарушения налогового законодательства.

Поэтому налоговый контроль должен быть нацелен на предотвращение нарушений налогового законодательства, а также на постоянное выявление и изъятие в бюджетную систему недоимок по налогам, о чем свидетельствуют широкие полномочия, предоставленные налоговым органам по принудительному

взысканию, применению способов обеспечения и реструктуризации задолженности по налогам и сборам.

Таким образом, основная стратегическая цель налогового контроля конкретизируется в следующих задачах:

- обеспечение правильности исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет;
- обеспечение неотвратимости наказания нарушителей налогового законодательства;
- предупреждение нарушений налогового законодательства;
- возмещение ущерба, причиненного государству в результате налогового законодательства.

К данному перечню В.А. Красницкий добавляет задачу по проверке качества постановки и ведения бухгалтерского учета объектов налогообложения¹.

Чтобы раскрыть содержание налогового контроля, необходимо прежде всего определить его субъект, объект, предмет и направления контроля.

Основным **субъектом налогового контроля** являются налоговые органы, имеющие всеобъемлющие контрольные полномочия, а именно — ФНС России и ее территориальные органы. Таможенные органы имеют полномочия налоговых органов в случаях, предусмотренных налоговым законодательством, в отношении налогов и сборов, уплачиваемых при пересечении таможенной границы РФ.

Органы внебюджетных фондов согласно НК РФ пользуются правами и несут обязанности налоговых органов в тех случаях, когда налоговое законодательство возлагает на них обязанности по осуществлению налогового контроля. С введением с 1 января 2001 г. единого социального налога (ЕСН) органы внебюджетных фондов утратили свои контрольные полномочия. Данные органы сохранили контрольные полномочия в неналоговой сфере при уплате страховых взносов (в ходе реализации отношений по обязательному социальному страхованию).

Отдельными полномочиями по осуществлению проверок налогоплательщиков, считает И.И. Кучеров, наделены и другие государственные органы: Счетная палата Российской

¹ Красницкий В.А. Организация и методика налоговых проверок: учеб. пособие / под ред. Л.П. Павловой. — М.: Финансы и статистика, 2005. — С. 7.

Федерации, Минфин России, органы внутренних дел и некоторые другие¹.

Объект налогового контроля большинством специалистов по аналогии с финансовым контролем рассматривается в широком смысле как разновидность денежных отношений публичного характера, возникающих в процессе взимания налогов и привлечения виновных к ответственности².

Есть мнение, что объект налогового контроля можно определить как действие (бездействие) налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов и иных лиц по уплате налогов и сборов и исполнению иных обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, которые оцениваются с точки зрения их законности, достоверности, своевременности³.

При этом объект конкретных мероприятий налогового контроля определяется характером контрольных действий. Так, объектом налоговой проверки является действие (бездействие) проверяемого лица по учету объектов налогообложения, правомерности использования налоговых льгот, соблюдению порядка уплаты налогов и сборов. Под объектами налогового контроля В.А. Красницкий подразумевает налоговые отношения, возникающие у государства с субъектами налогообложения, на которых лежит обязанность уплачивать налоги и другие обязательные платежи за счет собственных средств в строгом соответствии с нормами права⁴.

Предмет налогового контроля определяется в соответствии с трактовкой объекта контроля. В более широком плане это правильность, своевременность и полнота выполнения налогоплательщиками своих обязанностей по отношению к государству (муниципальным образованиям). В более узком плане предметом является тот материальный носитель, который подвергается проверке в ходе контрольных действий.

¹ Кучеров И.И. Налоговое право России. Курс лекций. — С. 187.

² Там же. — С. 186.

³ Орлов С.Ю. О проблемах налогового права // Юридический мир. — 1998. — № 11–12. — С. 6–7; Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. — СПб.: Питер, 2002. — С. 106.

⁴ Красницкий В.А. Организация и методика налоговых проверок. — С. 4.

Направления налогового контроля — относительно обособленные сферы контрольной деятельности, охватывающие однородные по своему содержанию действия налогоплательщиков и иных лиц по исполнению возложенных на них обязанностей. С определенной степенью условности можно выделить следующие направления налогового контроля:

- контроль правильности исчисления, полноты уплаты налогов и сборов;
- контроль законности применения налоговых льгот;
- контроль правомерности возмещения косвенных налогов из бюджета;
- контроль соблюдения специальных налоговых режимов;
- контроль постановки на налоговый учет и исполнения связанных с этим обязанностей;
- контроль правильности ведения бухгалтерского (налогового) учета, своевременности представления налоговых деклараций и достоверности содержащихся в них сведений;
- контроль своевременности уплаты налогов;
- контроль исполнения налоговыми агентами обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению налогов в соответствующий бюджет;
- проверка соблюдения банками обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством;
- контроль полноты учета денежной выручки;
- проверка правильности применения контрольно-кассовой техники (ККТ);
- предупреждение и пресечение нарушений налогового законодательства;
- выявление проблемных категорий налогоплательщиков;
- выявление резервов увеличения налоговых поступлений;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- контроль крупнейших налогоплательщиков и др.

Практика стран с развитой рыночной экономикой и опыт России доказали необходимость использования специфических методов борьбы с уклонением от уплаты налогов. В развитых странах действуют специальные оперативные службы органов налогового розыска, налоговой полиции, занимающиеся поиском экономических объектов, скрывающих свои доходы от налогообложения.

В широком смысле слова эту деятельность также следует отнести к сфере налогового контроля, так как в ее основе лежит проверка достоверности информации, поступающей в налоговые органы, которая осуществляется различными методами.

Таким образом, содержание налогового контроля, помимо контроля за соблюдением налогового законодательства, включает в себя:

- выявление экономических объектов, фальсифицирующих информацию о своей деятельности;
- оценку степени достоверности этой информации;
- получение достоверной информации на основе косвенных (расчетно-аналитических) методов определения налоговых обязательств.

В процессе налогового контроля контролирующие органы осуществляют реализацию следующих функций: *фискальной* (формирование государственного денежного фонда), *контрольной* (контроль правильности исчисления, полноты уплаты налогов и сборов), а также *стимулирующей* (обеспечение надлежащего исполнения налогового законодательства на основе комплекса предупредительных мероприятий).

Любая контрольная деятельность подразделяется на несколько этапов:

- 1) подготовительный;
- 2) планирование контрольных мероприятий;
- 3) осуществление контрольных мероприятий;
- 4) оформление контрольных мероприятий;
- 5) обмен информацией с уполномоченными органами;
- 6) принятие корректирующих мер.

Применительно к налоговому контролю как целенаправленной деятельности органов государственного управления можно выделить следующие этапы:

- 1) регистрация и учет налогоплательщиков;
- 2) прием налоговой отчетности;
- 3) проведение камеральных проверок;
- 4) начисление платежей к уплате;
- 5) контроль своевременности уплаты начисленных сумм;
- 6) проведение выездных проверок;
- 7) контроль реализации материалов проверок и уплаты начисленных пени и штрафов.

Одним из важнейших общих принципов финансового контроля является принцип эффективности (экономичности). Понятие эффективности деятельности (Э) в общем плане определяется отношением результатов (Р) к величине затрат, имевших место при достижении результатов (З):

$$\text{Э} = \frac{\text{Р}}{\text{З}}.$$

Важнейшие показатели эффективности налогового контроля определяются результатами работы налоговых органов по выявлению сокрытых от налогообложения сумм, например путем сопоставления суммы доначислений по результатам проверок с величиной затрат на проведение этих проверок.

По мнению доктора юридических наук, профессора Ю.Ф. Кваши, «налоговый контроль — систематизированная совокупность средств, методов и форм, применяемых налоговыми органами РФ в пределах их компетенции для наблюдения за исполнением налогоплательщиками налогового законодательства, а также для предупреждения, выявления, пресечения, расследования и раскрытия налоговых правонарушений», причем «именно налоговый контроль, осуществляемый налоговыми органами, представляет собой фактически первый начальный этап налогового расследования во всей системе выявления и расследования налоговых преступлений»¹.

В данном контексте авторы учебника отмечают, что «налоговые расследования — специальный термин, вводимый в целях отражения специфики разрешения вопросов, касающихся оптимального осуществления проверочной процедуры с учетом уголовно-правового, налогово-правового, уголовно-процессуального, оперативно-розыскного, административно-правового и иных правовых аспектов и последующего разрешения вопросов, касающихся возбуждения уголовных дел по признакам налоговых преступлений»².

¹ Налоговые расследования: учебник / под общ. ред. д-ра юр. наук Ю.Ф. Кваши. — М.: ЮРИСТЪ, 2000. — С. 55.

² Там же.