

Формы налогового контроля

© 2010 А.С. Каратаев

кандидат экономических наук

Марийский государственный университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: center_audita@mail.ru

В статье раскрыты формы налогового контроля, приведена сравнительная характеристика камеральной и выездной налоговых проверок.

Ключевые слова: формы налогового контроля, выездная налоговая проверка, камеральная налоговая проверка.

Президентом Российской Федерации определено, что государственная налоговая политика должна формироваться исходя из необходимости стимулирования позитивных структурных изменений в экономике, последовательного снижения совокупной налоговой нагрузки, качественного улучшения налогового администрирования¹, что неразрывно связано с налоговым контролем, целью которого является обеспечение соблюдения налогоплательщиками (налоговыми агентами) законодательства о налогах и сборах. Налоговый контроль нацелен на создание совершенной системы налогообложения. Улучшение качества налогового контроля возможно как за счет повышения стабильности и определенности правового регулирования, так и за счет внедрения международного опыта с учетом экономической и политической ситуации в стране. Формы, виды и способы налогового контроля составляют механизм налогового контроля. В научной литературе встречается множество самостоятельных и несамостоятельных форм налогового контроля. Наиболее часто встречающимися в литературе классификациями форм налогового контроля являются следующие:

- 1) в зависимости от времени проведения налогового контроля по отношению к проверяемой финансово-хозяйственной операции: предварительный, текущий и последующий контроль;
- 2) по характеру контрольных мероприятий: плановый и внеплановый контроль.

Некоторые авторы отождествляют и не разделяют формы, методы и виды налогового контроля. В работах Е. Ю. Грачевой и Э. Д. Соколовой предварительный, текущий и последующий налоговый контроль рассматриваются либо как формы, либо как виды контроля. Законодатель на сегодняшний день также четко не разграничивает и такие понятия, как форма или методы налогового контроля. Под формами налогового контроля он предлагает понимать и методы налогового контроля (ст. 82 Налогового кодекса Российской Федерации - НК РФ). Предварительный

контроль связан, прежде всего, с разъяснениями действующего налогового законодательства, сбором, обработкой и анализом информации о налогоплательщиках на стадии планирования налоговых проверок (права налогоплательщиков подп. 1 п. 1 ст. 21 НК РФ). Текущий контроль проводится с целью определения достоверности предоставляемых налогоплательщиком в налоговые органы налоговых деклараций (камеральные налоговые проверки - ст. 88 НК РФ). Последующий контроль проводится в рамках налоговых проверок предшествующих периодов (выездные налоговые проверки - ст. 89 НК РФ).

Согласно ст. 82 НК РФ абз. 2, "налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных настоящим Кодексом". Следовательно, в соответствии с действующим законодательством налоговый контроль реализуется в следующих формах:

- 1) налоговые проверки (камеральная и выездная);
- 2) получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- 3) проверка данных учета и отчетности;
- 4) осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- 5) другие формы, предусмотренные законодательством (подп. 5 п. 2 ст. 1 НК РФ): учет организаций (ст. 83 НК РФ); обязанности органов, учреждений, организаций и должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков (ст. 85 НК РФ); обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков (ст. 86 НК РФ) и др.

Каждая из форм имеет свое предназначение в единой системе налогового контроля. В лите-

ратуре можно выделить следующие основные формы налогового контроля: контроль за своевременным поступлением платежей; налоговые проверки (камеральные и выездные); реализация материалов налоговых проверок; контроль за реализацией материалов проверок и уплатой доначисленных финансовых санкций и административных штрафов; контроль за регулированием налоговых споров. Самостоятельной формой налогового контроля, на наш взгляд, являются налоговые проверки. Этой позиции также придерживается большинство российских ученых. Налоговые проверки - это процессуальное действие налоговых органов по контролю правильности исчисления и своевременности и полноты исчисления и уплаты всех налогов и сборов. Сравнительная характеристика камеральных и выездных налоговых проверок приведена в таблице.

Эффективность налоговых проверок может быть достигнута только при тесном взаимодействии с другими формами налогового контроля. Остановимся на такой форме налогового контроля, как налоговая проверка. Рассмотрим наиболее подробно один из ее видов - выездную налоговую проверку. Она является наиболее эффективной, так как характеризуется более высокой объективностью изучения полноты и правильности исчисления налогов и сборов. По данным Управления ФНС России, практически все выездные проверки в 2009 г. заканчивались доначислением налогов, а также к нарушителям применялись меры ответственности в виде штра-

фов и пени. При отборе кандидатов на выездные налоговые проверки налоговые органы руководствуются Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной Приказом ФНС России от 31 мая 2007 г. □ ММ-3-06/333, а также Регламентом планирования и подготовки выездных налоговых проверок, утвержденным Приказом МНС России от 18 августа 2003 г. □ БГ-4-06/23. При назначении выездной налоговой проверки налоговым органом должен быть четко определен предмет проверки. Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или по нескольким налогам. Одновременно НК РФ не содержит запрета на изменение в ходе выездной проверки состава проверяемых налогов.

Объектом налоговой проверки являются финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщика и иные виды деятельности, приносящие доход.

Предметом налоговой проверки выступает правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Должностное лицо налогового органа, производящее выездную проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить проверку данных учета и отчетности, а также осмотр помещений и территорий налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка (ст. 91 НК РФ). Осмотр документов и

Сравнительная характеристика камеральных и выездных налоговых проверок

	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 разрешения не требуется	Решение руководителя налогового органа
4. Периодичность	Регулярно с периодичностью представления отчетности	Выборочно по мере необходимости
5. Сроки проведения проверки	Три месяца	От двух до шести месяцев без включения времени на приостановление проверки
6. Дата начала и окончания проверки	Начало - дата представления документов на проверку Окончание - дата не регламентирована	Начало - дата решения налогового органа о начале проверки Окончание - дата справки о проведении проверки
7. Место проведения	Место нахождения налогового органа	Место нахождения налогоплательщика
8. Категории проверяемых налогоплательщиков	Все налогоплательщики	Юридические лица и индивидуальные предприниматели
9. Используемые мероприятия	Мероприятия, не связанные с нахождением на территории налогоплательщика	Любые установленные НК РФ мероприятия

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 (ст. 92 НК РФ).

В ходе проведения выездной налоговой проверки налоговые органы вправе привлекать экспертов и переводчиков. При этом налогоплательщик вправе просить назначить эксперта из числа названных им лиц. Назовем процедуру налогового контроля при проведении выездной налоговой проверки (НК РФ):

- истребование документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов;
- выемка документов, представляющая принудительное изъятие документов и предметов, которые были истребованы налоговым органом и по которым положения ст. 93 НК РФ нарушены налогоплательщиком;
- осмотр территорий, помещений, предметов и документов с целью изучения обстоятельств, имеющих значение для полноты налоговой проверки;
- инвентаризация с целью выявления фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению;
- экспертиза с целью установления подлинности документов, уточнения рыночной стоимости товаров, работ и услуг.

По результатам выездной проверки составляется акт, который подписывают налоговый инспектор, директор и главный бухгалтер организации, индивидуальный предприниматель или представитель налогоплательщика. На основании акта проверки и результатов рассмотрения возражений ИФНС принимает решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за нарушение налогового законодательства или об отказе в привлечении к ответственности. Последнее решение не всегда свидетельствует о том, что налогоплательщик правильно исчислил и уплатил налоги, не совершив при этом иных

налоговых правонарушений. В некоторых случаях оно принимается, если выявленные обстоятельства неуплаты (неполной уплаты) налогов и совершенных налогоплательщиком иных правонарушений не дают права ИФНС привлечь его к ответственности (например, ответственность за совершенное налогоплательщиком правонарушение исключена на момент вынесения решения или установлено отсутствие вины налогоплательщика в совершении правонарушения и т.п.).

Не позднее 10 дней (ст. 70 НК РФ) с момента принятия решения по результатам проверки ИФНС должна вынести требование об уплате налога, согласно которому налогоплательщик может добровольно уплатить налог и пени в указанный срок. Этот срок НК РФ не установлен и определяется налоговым органом, составляя обычно одну-две недели. По его окончании начинается отсчет срока принудительного взыскания налога и пеней.

В заключение можно сделать вывод, что необходимо, во-первых, законодательно сформулировать и закрепить такие определения, как “форма”, “метод” налогового контроля, и установить методологические разграничения. Во-вторых, больше внимания уделять совершенствованию взаимоотношений налогоплательщика и налоговых органов. В-третьих, усилить координацию действий органов государственной власти и разработки комплексных методов борьбы с налогоплательщиками, применяющими схемы ухода от налогов и не выполняющими налоговое законодательство. В условиях экономического кризиса эти меры способствуют усилению контроля со стороны налоговых органов и собираемости налогов.

¹ Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. □ ММ-3-06/333@ (в ред. приказа от 14 октября 2008 г. □ мм-3-2/467@) “Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок”. URL: <http://www.nalog.ru/document.php?id=27811>.

² Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Налоговое право. М., 2001. С. 90.

Поступила в редакцию 10.07.2010 г.