

ТЕМА 1. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ КАК ОСОБАЯ ФОРМА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

1.1. Понятие, цели, задачи и формы налогового контроля

1.2. Федеральная налоговая служба как орган исполнительной власти, осуществляющий налоговый контроль

1.1. Понятие, цели, задачи и формы налогового контроля

Налоговый контроль - это одна из составляющих налоговой системы Российской Федерации. Только благодаря налоговому контролю налоговая система обеспечивает выполнение главной государственной цели, а именно обеспечение доходной части государственного бюджета, которая создается в основном за счет налогов.

Значимость налогов и сборов как одного из элементов налоговой системы и как источников доходов федерального, региональных и местных бюджетов в первую очередь обуславливает приоритетность налогового контроля как направления деятельности налоговых органов.

Также современный уровень развития общественных отношений

в сфере налогообложения и постоянное совершенствование налогового регулирования предполагают необходимость научного анализа происходящих правовых преобразований и осмысления тех организационно-правовых механизмов, которые используются государством для реализации своих интересов при осуществлении налоговых изъятий.

Наиболее значимой в этом отношении является созданная российским государством система налогового контроля, правовое оформление которой призвано обеспечить соблюдение баланса интересов государства и лиц, исполняющих налоговые обязанности. В большей степени именно в рамках налогового контроля изо дня в день происходит реализация государственных интересов в налоговой сфере, что, естественно, вызывает повышенный интерес к изучению функционирования своеобразного механизма налогового контроля.

Налоговый контроль -

это одна из составляющих налоговой системы Российской Федерации. Только благодаря налоговому контролю налоговая система обеспечивает выполнение главной государственной цели, а именно обеспечение доходной части государственного бюджета, которая создается в основном за счет налогов.

Налоговый контроль - это особая форма деятельности налоговых органов, заключающаяся в проведении мероприятий, направленных на выявление, предупреждение, пресечение налоговых правонарушений и привлечение к ответственности.

Данная особая форма деятельности налоговых органов законодательно закреплена в ст. 30 НК РФ, из содержания которой следует, что *налоговые органы* составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей.

*Таким образом, налоговый контроль -
это*

особая форма деятельности налоговых органов в сфере управления, основанная на властных предписаниях правовых норм, направленная на предупреждение, выявление и пресечение налоговых правонарушений, осуществление принудительных налоговых изъятий в бюджетную систему, привлечение к ответственности.

Выделим признаки налогового контроля:

1. Налоговый контроль - это разновидность государственного контроля.
2. Налоговый контроль - это одна из самостоятельных функций управления.
3. Налоговый контроль - это властные отношения, урегулированные законодательством о налогах и сборах.
4. Налоговый контроль - это особая деятельность уполномоченных государственных органов по предупреждению и выявлению нарушений налогового законодательства.
5. Налоговый контроль направлен на выявление, предупреждение, пресечение налоговых правонарушений и привлечение к ответственности.

Налоговый контроль является составной частью налогового администрирования.

К предметам налогового контроля относятся:

- своевременность и полнота исполнения налогоплательщиками обязанности по уплате налогов;
- соблюдение налогоплательщиками порядка учета доходов (расходов) и отчетности и предоставление налоговым органам и их должностным лицам документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов;
- достоверность и полнота содержащейся в первичных учетных документах, регистрах бухгалтерского учета и отчетности информации об объектах налогообложения.

Налоговый контроль проводится в целях создания совершенной системы налогообложения и достижения высокого уровня налоговой дисциплины, при которой исключается наличие нарушений налогового законодательства.

К задачам налогового контроля относятся:

- обеспечение правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет и государственные внебюджетные фонды;*
- предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах;*
- наказание нарушителей законодательства о налогах и сборах.*

В качестве основных задач налоговых органов при осуществлении контрольной деятельности законодатель закрепил следующие:

- контроль за соблюдением налогового законодательства;
- контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, иных обязательных платежей, а также платежей при пользовании недрами, установленных законодательством Российской Федерации;
- контроль за соблюдением валютного законодательства.

Можно выделить всего четыре формы налогового контроля:

- учет налогоплательщиков;
- контроль налоговых поступлений;
- контроль соответствия расходов и доходов налогоплательщиков;
- налоговые проверки.

В результате мероприятий налогового контроля:

- выявляются недоимки, т.е. суммы налога или сбора, не уплаченные в установленный законодательством срок;*
- начисляются пени за несвоевременную уплату налога или сбора;*
- устанавливаются факты совершения налоговых правонарушений;*
- налогоплательщики, совершившие налоговое правонарушение, привлекаются к ответственности.*

Сущность налогового контроля состоит в проверке соблюдения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, в том числе проверке правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов.

В настоящее время существует несколько видов налогового контроля:

- предварительный;
- текущий;
- последующий.

В Российской Федерации преобладает последующий налоговый контроль. Однако оптимальным и наиболее эффективным вариантом является сочетание предварительного, текущего и последующего контроля.

Круг субъектов налогового контроля ограничен должностными лицами налоговых органов. В соответствии со **ст. 30 НК РФ** налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля над соблюдением законодательства о налогах и сборах.

В указанную систему входят:

-федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Таким органом сегодня в Российской Федерации является Федеральная налоговая служба (далее - ФНС России);

-территориальные органы ФНС России.

Объектом налогового контроля являются отношения, связанные с исчислением и уплатой налогов и сборов.

Теории налогового права известно несколько форм налогового контроля:

- наблюдение;*
- проверка;*
- обследование;*
- анализ;*
- ревизия.*

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством:

- налоговых проверок;*
- получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;*
- проверки данных учета и отчетности;*
- осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);*
- в других формах, предусмотренных НК РФ.*

Проверки, проводимые иными органами, не являются налоговыми и не учитываются при принятии решений о повторности проверок.

Не относятся к налоговым проверкам также проверки, хотя и проводимые с участием налоговых органов, но осуществляемые в соответствии с законодательством о контрольно-кассовой технике, валютном регулировании и валютном контроле, производстве и обороте.

Особенности осуществления налогового контроля при выполнении соглашений о разделе продукции определяются **гл. 26.4 части второй НК РФ.**

Налоговые органы, таможенные органы, органы внутренних дел и следственные органы в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

При осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции Российской Федерации, НК РФ, федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну .

Данное положение основано на **ст. 24 Конституции Российской Федерации**, которой установлен категорический запрет на сбор, хранение, использование и распространение информации о частной жизни лица без его согласия. Налоговые органы при осуществлении налогового контроля не могут собирать и каким-либо образом использовать информацию о частной жизни налогоплательщика (сотрудников организации, в том числе директора и главного бухгалтера). Нарушение данного требования может повлечь административную или уголовную ответственность.

По объекту выделяется комплексный и тематический, а по характеру контрольных мероприятий - плановый и внезапный налоговый контроль. Исходя из метода проверки документов налоговый контроль подразделяется на сплошной и выборочный, а по месту проведения - на камеральный и выездной. Также в литературе предлагается классифицировать налоговый контроль на документальный и фактический .

По характеру контрольных мероприятий налоговый контроль подразделяется на плановый и внеплановый (внезапный). В первом случае контроль подчинен определенному планированию, а во втором - осуществляется в случае внезапно возникшей необходимости.

Налоговое законодательство не ограничивает налоговые органы в части осуществления внезапного налогового контроля. Однако преобладающим следует признать плановый контроль.

Налоговый контроль определяют также как *сплошной и выборочный*.

Первая форма налогового контроля основывается на проверке всех документов и записей в регистрах бухгалтерского учета, *а вторая* предусматривает проверку части первичных документов в каждом месяце проверяемого периода или за несколько месяцев.

Однако если выборочной проверкой устанавливаются серьезные нарушения налогового законодательства или злоупотребления, то проверяющим предписывается на данном участке деятельности предприятия провести сплошную проверку. Кроме того, налоговый контроль подразделяется на *камеральный и выездной*. Отличие этих форм заключается в месте проведения проверок. Камеральный и выездной налоговый контроль достаточно четко определен в налоговом законодательстве.

Так, согласно ст. 88 и по смыслу ст. 89 НК РФ *камеральными* именуется проверки, проводимые по месту нахождения налогового органа, а *выездными* - проверки с выездом к месту нахождения налогоплательщика.

Учитывая статистику налоговых органов, *выездные проверки* являются более эффективными, так как позволяют налоговому органу использовать разнообразные методы контрольной деятельности и соответственно получить больше информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Проверки непосредственно на предприятиях способствуют повышению уровня организации бухгалтерского учета и платежной дисциплины плательщиков налогов. Однако такой контроль не

может быть преобладающим, поскольку сравнительно небольшой аппарат работников налоговых органов не в состоянии одновременно проверить значительное число состоящих на учете налогоплательщиков. Преимущество же камерального контроля в том, что он позволяет с наименьшими затратами времени и усилий налогового органа проверить большое число налогоплательщиков на основе представленных ими налоговых деклараций и других документов. Классифицируется налоговый контроль на документальный и фактический. Документальный контроль основан на изучении данных о проверяемом объекте, содержащихся в первичных документах.

Реализуется он при помощи следующих приемов: формальной, логической и арифметической проверки документов; юридической оценки хозяйственных операций, отраженных в документах; встречных проверок; оценки правильности отражения данных первичного учета в бухгалтерских проводках; экономического анализа.

Всестороннее исследование деятельности предприятия и полноценности первичных документов достигается приемами фактического контроля, такими, например, как обследование, инвентаризация, экспертиза.

В свое время специалистами фактический контроль определялся как «проверка, при которой количественное и качественное состояние проверяемого объекта устанавливается на основании обследования, осмотра, обмера, пересчета, взвешивания, лабораторного анализа, экспертизы, контрольного запуска сырья и материалов в производство и другими способами аналогичного содержания».

Видимо, поэтому налоговые органы, прежде осуществлявшие преимущественно документальный контроль, последнее время все чаще прибегают к контролю фактическому.

В зависимости от субъектов налогового контроля, он классифицируется на: контроль налоговых органов, контроль таможенных органов, контроль органов государственных внебюджетных фондов, контроль финансовых органов, контроль иных контролирующих и правоохранительных органов.

Налоговый контроль можно подразделить *Налоговый контроль* можно подразделить на *обязательный* и *необязательный* (*инициативный*). По общему правилу налоговый контроль не является обязательным, т.е. налоговые органы вправе не проверять налогоплательщика сколько угодно долго. Тем не менее в отдельных случаях он неизбежен. Так, налоговый инспектор обязан осуществить проверку наличия у индивидуального предпринимателя декларации за отчетный период и подтверждения уплаты налога при снятии его с налогового учета в случае прекращения деятельности. При снятии с учета организации в связи с ее ликвидацией, закрытием филиала (представительства) или прекращением права собственности на недвижимость структурные подразделения налоговой инспекции, осуществляющие контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью перечисления налогов в бюджет, в обязательном порядке проводят камеральную и выездную налоговые проверки. По общему правилу налоговый контроль не является обязательным, т.е. налоговые органы вправе не проверять налогоплательщика сколько угодно долго.

Тем не менее в отдельных случаях он неизбежен. Так, налоговый инспектор обязан осуществить проверку наличия у индивидуального предпринимателя декларации за отчетный период и подтверждения уплаты налога при снятии его с налогового учета в случае прекращения деятельности .

При снятии с учета организации в связи с ее ликвидацией, закрытием филиала (представительства) или прекращением права собственности на недвижимость структурные подразделения налоговой инспекции, осуществляющие контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью перечисления налогов в бюджет, в обязательном порядке проводят камеральную и выездную налоговые проверки.

По периодичности проведения налогового контроля различаются первоначальный и повторный. Первоначальными следует признать контрольные мероприятия, проводимые в отношении какого-либо налогоплательщика впервые за год. Повторность же возникает в том случае, когда в течение календарного года осуществляется две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за один и тот же период.

Под методами налогового контроля понимаются приемы и способы, используемые при реализации той или иной формы налогового контроля в зависимости от конкретных обстоятельств.

К методам налогового контроля следует отнести:

- проверку данных учета и отчетности;
- истребование документов;
- осмотр (обследование) территорий и помещений;
- выемку документов и предметов;
- инвентаризацию;
- проведение экспертизы;
- опрос свидетелей;
- получение объяснений налогоплательщиков.

Таким образом, налоговый контроль может быть охарактеризован как самостоятельная функция (форма) управления, представляющая собой систему наблюдения и проверки функционирования управляемого объекта органом государственного управления с целью оценить обоснованность и эффективность принятых управленческих решений, выявить степень их реализации, наличие отклонений от действующих правовых норм и неблагоприятных ситуаций, по которым целесообразно своевременно принять правовое решение или проинформировать компетентные органы, способные принять меры к улучшению положения дел.

В широком смысле налоговый контроль представляет собой контроль государства за соблюдением налогового законодательства всеми участниками налоговых правоотношений на всех этапах налогового процесса - от установления налогов и сборов вплоть до прекращения налоговой обязанности.

Налоговый контроль в узком смысле - это властные действия уполномоченных органов государства по проверке законности исчисления, удержания и уплаты налогов налогоплательщиками и налоговыми агентами.

1.2. Федеральная налоговая служба как орган исполнительной власти, осуществляющий налоговый контроль

Система налоговых органов в стране была воссоздана в 1990 г. в соответствии с административно-территориальным делением страны на основании Постановления Совета Министров СССР от 24 января 1990 г. N 76 "О государственной налоговой службе". За этот период она неоднократно реформировалась. Период ее деятельности можно разбить на следующие этапы.

Первый этап - 1990 - 1991 гг. В системе Министерства финансов СССР была образована налоговая служба в составе: Главной государственной налоговой инспекции Минфина СССР, государственных налоговых инспекций министерств финансов союзных и государственных

налоговых инспекций по автономным республикам, краям, областям, округам, городам, районам и районам в городах.

Второй этап - 1992 - 1998 гг. Указом Президента России от 21 ноября 1991 г. N 229 "О Государственной налоговой службе РСФСР" с 1992 г. образована самостоятельная Госналогслужба России, выделенная из Минфина России. Кстати, и День работников налоговых органов установлен 21 ноября, т.е. в день принятия данного Указа.

Третий этап - 1999 - 2004 гг. Указом Президента России от 23 декабря 1998 г. N 1635 "О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам" Госналогслужба России преобразована в Министерство РФ по налогам и сборам (МНС России).

Началом **четвертого этапа** послужил Указ Президента России от 9 марта 2004 г. N 314 "О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти", которым Министерство РФ по налогам и сборам преобразовано в Федеральную налоговую службу (ФНС России), передав функции налогового ведомства по принятию нормативных актов и ведению разъяснительной работы по законодательству о налогах и сборах Минфину России.