Министерство образования и науки Российской Федерации

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования
«РОССИЙСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ТУРИЗМА И СЕРВИСА»

Факультет экономики, управления и права

Кафедра «ЭКОНОМИКА»

ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

на тему: Контрольная деятельность налоговых органов и пути совершенствования налогового контроля

По специальности: 080107.65 «Налоги и налогообложение»

Студент Диана Михайловна Садоева
И.О.Ф. (полностью)

Руководитель к.э.н., доцент Елена Николаевна Егорова
Ученая степень, ученое звание, И.О.Ф. (полностью)

Москва
2014г.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....3
Глава 1. Теоретические исследования организации деятельности налоговых органов по осуществлению налогового контроля.....6
1.1. Понятие, цели и задачи налогового контроля.....6
1.2. Правовые-организационные основы деятельности налоговых органов по осуществлению налогового контроля.....13
Глава 2. Основы организационно-экономической контрольной деятельности налоговых органов по исчислению и взиманию налогов.....27
2.1. Порядок проведения налогового контроля.....27
2.2. Подготовка, планирование и проведение налоговых проверок.....35
2.3. Метод поступления налоговых платежей в федеральный бюджет РФ.....43
Глава3. Направления совершенствования контрольной работы налоговых органов 51
3.1. Проблемы осуществления налогового контроля на современном этапе его развития 51
3.2. Оценка качества работы налоговых служб и направления его совершенствования.....58
Заключение.....65
Список литературы.....71

ВВЕДЕНИЕ

Государственное управление, которое осуществляется в соответствии с экономической политикой, избранной властью, играет ведущую, определяющую роль в формировании и развитии экономической структуры любого современного общества. Финансовый механизм - финансовая система общества, является одним из наиболее важных механизмов, позволяющих государству осуществлять экономическое и социальное управление. Главным звеном этой системы является федеральный бюджет. Именно с помощью финансовой системы государство образует централизованные фонды денежных средств и воздействует на формирование децентрализованных фондов, предоставляя государственным органам возможность успешно выполнять возложенные на них функции.

На налоговые поступления в структуре доходной части бюджета приходится, как правило, свыше 90%. В настоящее время бесперебойное финансирование предусмотренных бюджетами мероприятий требует систематического пополнения финансовых ресурсов на федеральном и местном уровнях. Это достигается в основном за счет уплаты юридическими и физическими лицами налогов и других обязательных платежей. В соответствии с действующим налоговым законодательством и другими нормативными актами плательщики обязаны уплачивать указанные платежи в установленных размерах и в определенные сроки.

В практике работы юридические и физические лица допускают несвоевременную уплату налогов и других обязательных платежей в связи с рядом объективных и субъективных причин. С переходом к рыночным отношениям создаются новые предприятия, осуществляющие свою финансово-хозяйственную деятельность в различных сферах экономики. Многие из них не имеют достаточно квалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета. На таких предприятиях, как правило,

допускаются ошибки в учете. Кроме этого, имеют место случаи сознательного искажения отчетных данных. Причем сегодня стало естественным уклонение от налоговой повинности, как легальными - когда удается полностью или частично избежать налогообложения, не нарушая при этом действующего законодательства, так и нелегальными, т.е. запрещенными законом способами.

Намеренное и непреднамеренное нарушение законодательства о налогах и сборах приводит порой к существенному недопоступлению налоговых платежей в государственный бюджет и целевые бюджетные и внебюджетные фонды. В связи с этим перед государством стоит задача обеспечения соблюдения всеми налогоплательщиками налогового законодательства и в конечном счете полного и своевременного поступления налогов и сборов в бюджет. И решение этой задачи реализуется, прежде всего, посредством функционирования системы органов налогового контроля.

В современных условиях создание прочной финансовой основы существования государства и общества в целом, успешное осуществление реформ в сфере налогообложения, проводимых в настоящее время, своевременное и полное формирование бюджетов всех уровней невозможны без создания системы эффективного налогового контроля, призванного обеспечить финансовые интересы государства при одновременном соблюдении прав организаций и физических лиц. Поэтому вопросы, связанные с изучением организации налогового контроля в нашей стране и за рубежом, анализом эффективности работы контролирующих налоговых органов, а также определением путей совершенствования налогового контроля, представляются автору весьма актуальными.

Цель – это изучение механизма применения действующих форм и методов налогового контроля, оценка их эффективности, определение путей совершенствования контрольной работы налоговых органов.

Чтобы достичь цели необходимо решение следующих задач:

- Определить сущность налогового контроля;

- Раскрыть формы и методы налогового контроля

- Рассмотреть организации работы с налогоплательщиками;

- Планировать, подготовку проведения налоговых проверок;

- Контрольная деятельность налоговых органов осуществляется анализом по мобилизации доходов в федеральном бюджете РФ;

- Изучить проблемы налогового контроля;

- Осуществить оценку качества работы налоговых служб и направление его совершенствования.

Определённый параграф анализирует организации контрольной деятельности по исчислению и взиманию налогов. А также будут рассмотрены основные проблемы налогового контроля и пути повышения его эффективности.

Глава 1. Теоретические исследования организации деятельности налоговых органов по осуществлению налогового контроля

1.1. Понятие, цели и задачи 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.

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.

Главной задачей налоговых органов является осуществление налогового контроля за своевременностью и правильностью исчисления налогов в бюджет. Теоретические основы организации налогового контроля регламентированы перечнем нормативно-правовых актов, основной из которых – Налоговый кодекс РФ.

Кодекс устанавливает систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, в том числе:

-разнообразия налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;

-основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;

-принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов Российской Федерации и местных налогов и сборов;

-права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;

-формы и методы налогового контроля;

-ответственность за совершение налоговых правонарушений;

-порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.(

В нынешнее время Налоговый Кодекс является определяющим в сфере налоговых отношений и при осуществлении налогового контроля.

До 1 января 1999 г. перечисленные выше положения регулировались несколькими основными законами, в их числе: Закон РФ от 21 марта 1991 г. «О Государственной налоговой службе РСФСР»; Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г.

Последующим нормативно-правовым источником являются подзаконные акты по вопросам налогообложения и организации работы налоговой инспекции. К таким актам относятся указы президента РФ.

Иными самостоятельными источниками налогового права являются постановления и распоряжения Правительства РФ по налогам и другим обязательным платежам ; акты Министерства по налогам и сборам, регулирующие налоговый контроль и содержащие предписания по процедурам взимания различных видов налогов в масштабах всей страны (инструкции, разъяснения, письма и т.д.); местные подзаконные акты по вопросам налогообложения, издаваемые представительными органами краев и областей, а также городов и районов.

Основным документом, регулирующим работу ИФНС по контролю за соблюдением налогового законодательства с 1 января 1999 г. является Налоговый кодекс РФ.

Элемент налогового контроля следует рассматривать как функциональную и основную форму налогового администрирования. Он имеет все черты, присущие финансовому контролю, и одновременно обладает специфическими чертами, что проявляется в более узкой сфере действия.

Властный налоговый контроль имеет государственный характер, он проявляется при осуществлении субъектами налогового контроля функций по контролю за исчислением и уплатой юридическими и физическими лицами налогов и других обязательных платежей в соответствии с действующим законодательством и нормативными актами. Государственный властный характер налогового контроля обусловлен спецификой налоговых правонарушений, основанных на фискальной функции налогов, а также нежеланием налогоплательщиков уплачивать налоги. В условиях недостаточно развитой организации налогового контроля, несовершенства налогового законодательства властность порождает жалобы

налогоплательщиков на решения налоговых органов, неприятие действующей налоговой системы.

Механизм сбора налогов должен работать бесперебойно при постоянном росте потребностей государства в финансовых средствах. Если этого не происходит, налоговые источники иссякают, и государство вынуждено искать неналоговые поступления, возрастает внешний и внутренний долг государства.

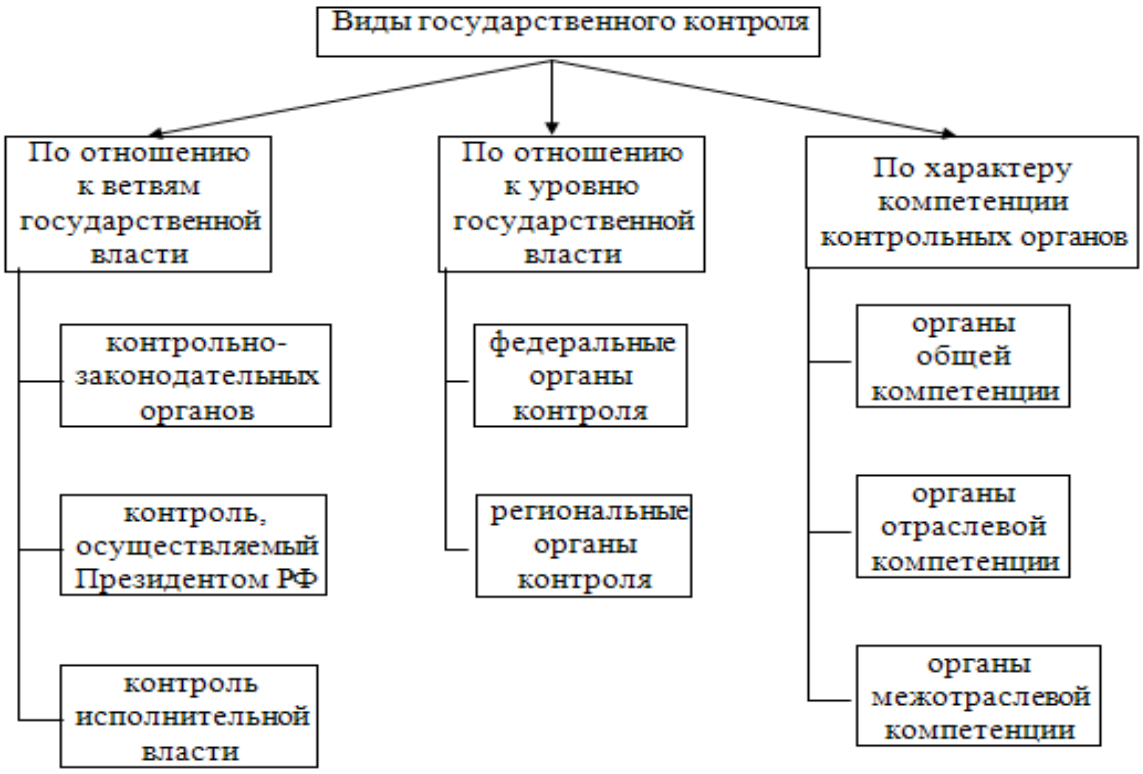


Рис. 1.1 Виды государственного контроля.

Государственная система налогообложения построена таким образом, что налогоплательщик определяется не выборочно, а подлежит учету. К уплате налогов привлекаются граждане и все хозяйствующие субъекты, среди которых проводится постоянная предупредительная работа, идентифицирование, отслеживаются объекты налогообложения.

Российское государство обязано создать прочную основу для организации и проведения налогового контроля, сделать его независимым. Независимость от местных властных органов в условиях коренной ломки экономических отношений, затрагивающих интересы всех хозяйствующих

субъектов и большинства граждан, предполагает реализацию на практике проводимой в стране налоговой политики с использованием норм налогового права, а не субъективных решений и мнений.

Отношения, возникающие по поводу изъятия у налогоплательщиков средств, имеющие фискальный характер - особенность налогового контроля. В таких отношениях требуется создание прочной правовой основы. Поэтому важной специфической чертой налогового контроля является то, что все виды налогов, а также права и обязанности субъектов контроля, устанавливаются законодательными и нормативными актами, а функции налогового контроля выполняются только в рамках их регламента. Важное значение приобретает работа по глубокому изучению нормативных актов субъектами налогового контроля, разъяснению их среди налогоплательщиков.

Всеобъемлющий учет налогоплательщиков предполагает контроль за сборами налогов (как фактических, так и потенциальных) объектов налогообложения, отслеживание результатов финансово-хозяйственной деятельности, хозяйственных операций и т. д. В связи с этим без соответствующей разносторонней информации о хозяйствующих субъектах и гражданах государство не получит ожидаемых поступлений в казну. Условием осуществления налогового контроля является информационность, причем активную роль в создании и постоянном совершенствовании информационной системы играют субъекты налогового контроля.

Важная роль налогового контроля заключается также в необходимости стабилизации финансовой системы, устойчивого поступления бюджетных доходов, соблюдения налоговой дисциплины как условия качественного выполнения обязательств перед государством физическими и юридическими лицами.

Налоговый контроль можно рассматривать в организационном, методическом и техническом аспектах. Первый из них представляет собой

выбор форм контроля, состав его субъектов и объектов; второй аспект охватывает методы осуществления контрольных действий; третий – совокупность приемов проверки, их последовательности и взаимосвязки.

Предметом налогового контроля, является своевременность и полнота исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязанностей по отношению к государству или муниципальному образованию.

Налоговые органы являются субъектами налогового контроля в РФ (Министерство по налогам и сборам и его подразделения в РФ), осуществляющие непосредственно оперативный контроль за поступлением налогов и других обязательных платежей в доход государства. Отношение к контролю за поступлением налогов имеют финансовые органы, органы Федерального казначейства, банковские органы, органы внутренних дел, Федеральная служба безопасности, таможенные органы, страховые органы, органы государственных внебюджетных фондов, комитеты по земельным ресурсам и землеустройству, антимонопольный комитет и т.д. Поэтому особенно важным в настоящее время является вопрос не только о взаимодействии перечисленных организаций, но и разграничение функций, ответственности за исполнение обязанностей, связанных с налоговым контролем.

У государства налоговые отношения возникают в лице субъектов налогового контроля с субъектами налогообложения – юридическими и физическими лицами, а значит, их также можно отнести к субъектам налогового контроля.

Взаимодействие между субъектом и объектом осуществляется в ходе налогового контроля, оно носит характер прямой и обратной связи. Прямая связь обеспечивает результаты контрольного воздействия, используемые 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 и, во-вторых, организационной направленности - в части совершенствования деятельности налоговых органов

Основной целью налогового контроля является создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков, налоговых агентов и иных лиц, при которых исключается нарушение налогового законодательства или их число незначительно.

К основным задачам налогового контроля относятся:

Рис. 1.2 Основные задачи налогового контроля.

Следует заметить, что налоговые органы не должны ограничиваться лишь проверкой соблюдения налогового законодательства, правильности исчисления налогов и своевременностью их уплаты. На субъекты налогового контроля возлагается проведение проверочных действий за соблюдением юридическими и физическими лицами, а также должностными лицами действующих законов и нормативных актов, не всегда прямо связанных с формированием денежных фондов государства, а как создающих инфраструктуру указанного процесса. В процессе налогового контроля 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.

Можно сделать вывод о том, что налоговый контроль как одна из функций государственного управления представляет собой систему наблюдения за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков с целью ее оптимизации для качественного исполнения налогового законодательства.

Общее содержание налогового контроля включает:

-проверку выполнения физическими лицами и организациями обязанностей по исчислению и уплате налогов;

-проверку постановки на налоговый учет и исполнение налогоплательщиками связанных с ним обязанностей;

-проверку правильности ведения бухгалтерского (налогового) учета, своевременности представления налоговых деклараций и достоверности содержащихся в них сведений;

-проверку исполнения налоговыми агентами обязанностей по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению соответствующий бюджет налогов и сборов;

-проверку соблюдения налогоплательщиками и иными лицами процессуального порядка, предусмотренного налоговым законодательством;

-проверку соблюдения банками обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством;

-проверку правильности применения контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением;

-предупреждение и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах;

-выявление проблемных категорий налогоплательщиков;

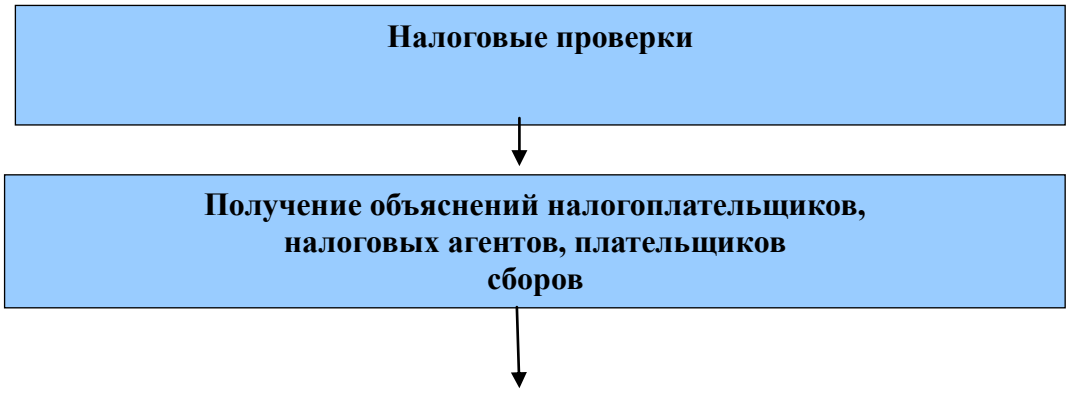
-выявление нарушителей налогового законодательства и привлечения их к ответственности;

-возмещение материального ущерба, причиненного государству в результате неисполнения налогоплательщиками (налоговыми агентами) и иными лицами обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством.[2]

1.2. Правовые-организационные основы деятельности налоговых органов по осуществлению налогового контроля

Вид налогового контроля – способ организации контрольных действий. В ст.82 НК РФ, формой налогового контроля является комплекс мероприятий, осуществляемых налоговыми органами на постоянной основе.

К формам налогового контроля относятся:



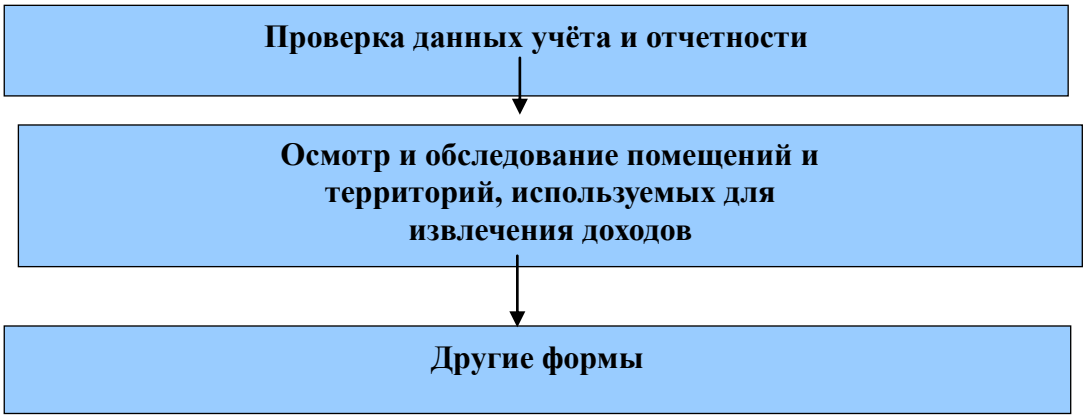


Рис. 1.3. Форма налогового контроля.

Выделяют три вида налогового контроля в зависимости от времени совершения – предварительный, текущий и последующий. Все они находятся в тесной взаимосвязи, отражая непрерывный характер контроля.

На практике следует добиваться сочетания последующего, текущего и предварительных форм контроля, которые имеют тесную взаимосвязь между собой. На данный момент в Российской Федерации преобладает последующий контроль. Широкое использование данной формы контроля обусловлено низким уровнем информированности органов налоговых служб, правовым нигилизмом плательщиков налогов и одновременно слабой работой с ними. В процессе развития налогового контроля будет увеличиваться роль текущего и предварительного контроля, связанного с работой по сбору, обработке и оценке большого количества информации о налогоплательщиках, в соответствии с которой будут проводиться выборочные проверки плательщиков налогов, а также по разъяснению налогового законодательства.

Рис. 1.4. Виды налоговых проверок.

Главным инструментом, при помощи которого проводится предварительный контроль, считаются камеральные проверки. Подобные налоговые проверки осуществляются по месту расположению налогового органа на базе налоговых документов и деклараций, которые были представлены налогоплательщиком, являющихся основанием для исчисления и уплаты налога, а также остальных документов, касательно деятельности плательщика налогов, находящихся в распоряжении органа налоговой службы.

Камеральная проверка осуществляется уполномоченными должностными лицами органа налоговой службы в соответствии с их служебными полномочиями без необходимости в каком-либо специальном решении руководителя органа налоговой службы на протяжении девяноста дней с момента представления плательщиком налогов налоговой декларации и бумаг, являющихся основанием для исчисления и уплаты налога, если в законе о сборах и налогах не указаны другие сроки.

В случае если в течение проверки были обнаружены ошибки в заполнении документации или противоречия между информацией, указанной в представленных бумагах, то об этом сообщается плательщику налогов с

требованием осуществить необходимые исправления в указанный заранее срок.

Налоговые органы в процессе камеральной проверки имеют право потребовать у плательщика налогов любую дополнительную информацию, получить бумаги и объяснения, которые являлись бы подтверждением своевременности уплаты и правильность исчисления налогов.

Орган налоговой службы направляет требование о выплате необходимой суммы налога и пени, на суммы налоговых доплат, выявленные по итогам камеральной проверки.

По другому текущий контроль называют оперативным. Отделами налоговой инспекции подобный контроль проводится каждый день для предотвращения нарушений налоговой дисциплины.

Дальнейший контроль - это неотъемлемая часть налогового контроля. Суть его заключается в проверке финансово-хозяйственной деятельности физических лиц и предприятий за прошедший период на предмет полноты, правильности исчисления и своевременности поступления предусмотренных существующим законодательством налоговых и остальных обязательных платежей. Последующему контролю характерно углубленное изучение всех сторон финансово-хозяйственной деятельности, что дает возможность вскрыть минусы текущего и предварительного контроля. Данная форма контроля проводится методом осуществления документальных проверок с применением таких методов как обследование, наблюдение и анализ прямо на рабочем месте – в организациях, на предприятиях и в учреждениях.

В условиях правильного отражения хозяйственной операции разные документы имеют одно и тоже содержание. Не совпадение каких-либо показателей или отсутствие одного из документов могут свидетельствовать об укрытии доходов от налогообложения.

Контроль может осуществляться с использованием различных методов, таких как: наблюдение, проверка, обследование, анализ и ревизия.

Общее наблюдение предполагает ознакомление с состоянием избранного объекта налогового контроля. В качестве примера можно привести налоговые посты на предприятиях, производящих этиловый спирт, наличие специальных и акцизных марок на соответствующую продукцию, реализуемую торговыми предприятиями, соблюдение правил применения ККМ и т.д.

Контроль мероприятий по характеру – плановый и внезапный налоговый контроль.

Определенному планированию подчинён плановый контроль, а внеплановый (внезапный) – осуществляется в случае внезапно возникшей необходимости. Налоговое законодательство не ограничивает налоговые органы в части осуществления внезапного налогового контроля. Однако преобладающей формой контрольной деятельности налоговых органов следует признать плановый контроль.

Налогоплательщик должен встать на налоговый учет по месту нахождения организации, при учёте налогоплательщиков, местам нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица.[4]

Налоговый кодекс РФ признает местом нахождения имущества :

-для морских, речных и воздушных транспортных средств – место нахождения (жительства) собственника имущества;

-для остальных транспортных средств, не поименованных выше, – место (порт) прописки или место государственной регистрации;

-для иного недвижимого имущества – место фактического нахождения имущества. В первую очередь это относится к зданиям, помещениям, сооружениям и т. п.

Налогоплательщик должен подать заявление после рассмотрения указанных вопросов о постановке на учет в налоговый орган в следующие сроки:

-в течение 10 дней с момента государственной регистрации по месту

-нахождения организации;

-в течение 10 дней с момента государственной регистрации по месту жительства физического лица, осуществляющего деятельность без образования юридического лица;

-в течение одного месяца после создания обособленного подразделения по месту осуществления деятельности в Российской Федерации через обособленное подразделение;

-в течение 30 дней со дня регистрация недвижимого имущества по месту его нахождения;

- в течение 10 дней после выдачи лицензии, свидетельства или иного документа, на основании которого осуществляют деятельность нотариусы, частные детективы, частные охранники (по месту их жительства).

Физические лица, которые не являются индивидуальными предпринимателями, становятся на налоговый учет в налоговой инспекции, согласно месту своего жительства. Эти организации обязаны передавать в налоговые органы информацию о регистрации, рождении или смерти физических лиц, в срок, не превышающий 10 дней после факта регистрации физического лица или указанных фактов. Подавая заявление о постановке на учет, вместе с ним, организация должна представить копии свидетельства о регистрации физического лица, учредительных и других необходимых для госрегистрации документов, или иные документы, подтверждающие создание организации, согласно законодательству Российской Федерации и заверенные в установленном порядке.

Над расходами физических лиц налоговый контроль начинается с того, что налогоплательщик – физическое лицо становится на учет и ему присваивается ИНН (идентификационный номер налогоплательщика).

Согласно определенному порядку осуществляются постановка на учет, проведение переучета и снятие с учета.

В установленной Федеральной Налоговой Службе, физическому лицу необходимо подать заявление в налоговые органы.

При постановке налогоплательщика - физического лица на учет, в сведения о налогоплательщике вносятся его персональные данные: ФИО, дата и место рождения, адрес места жительства, пол, паспортные данные, гражданство.

Установление новых форм заявлений о постановке на учет осуществляется до начала года, начиная с которого они вступают в силу.

В течение пяти дней со дня подачи необходимых документов налоговый орган обязан поставить на учет налогоплательщика и выдать ему свидетельство по установленной Федеральной Налоговой Службе.

В случае, если налогоплательщик, состоящий на учете, меняет место жительства, то налоговый орган, по месту его регистрации, в котором он состоял на учете, в пятидневный срок после подачи им заявления о перемене места жительства должен снять его с учета. Соответственно, налогоплательщик обязан уведомить налоговый орган о перемене места жительства в течении 10 дней.

При ликвидации организации, закрытии филиала (или иного подразделения) организации, по заявлению налогоплательщика налоговый орган снимает его с учета в течение 14 дней с момента подачи заявления.

Постановка на учет и снятие с учета проводятся бесплатно.

Каждому налогоплательщику присваивается ИНН, действующий на всей территории РФ, единый по всем видам сборов и налогов.

Во всех уведомлениях из направляемых налогоплательщику налоговым органом указывается идентификационный номер налогоплательщика.

Налогоплательщик обязуется указывать свой ИНН во всех декларациях, отчетах, заявлениях или иных документах, подаваемых им в налоговый орган.

Условия присвоения и порядок, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика определяются Министерством Российской Федерации по налогам и сборам.

В соответствии с данными учета Министерство Российской Федерации по налогам и сборам ведет единый государственный реестр налогоплательщиков в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

-Министерство финансов РФ;

-Федеральное казначейство;

- Федеральная налоговая служба;

-Федеральная таможенная служба;

-органы государственных внебюджетных фондов;

-финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований.

Возглавляет систему налоговых органов Федеральная налоговая служба ФНС России.[6]

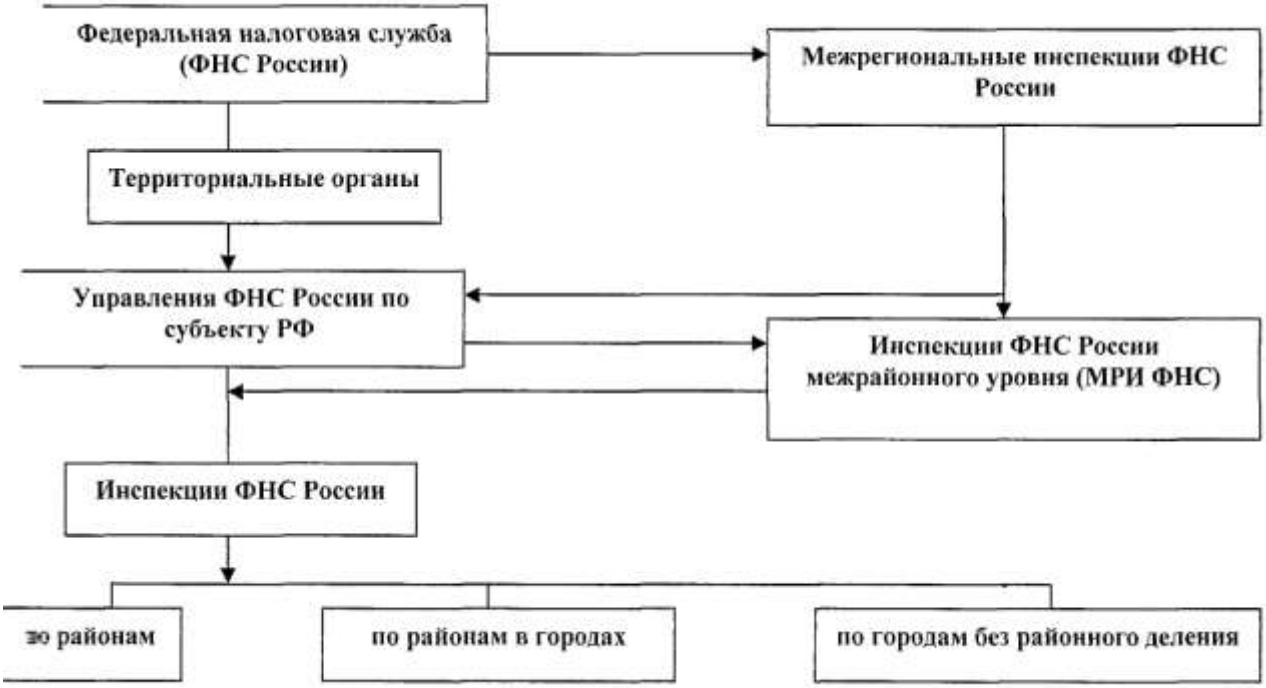


Рисунок 1.5. Схема трехуровневой системы управления налоговыми органами России

В РФ налоговые органы - это единая централизованная система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет

Согласно постановлению Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе», ФНС является федеральным органом, исполнительной власти, в сферу полномочий которого, кроме указанных, включаются также контроль за производством и оборотом этилового спирта, спирта содержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства и в пределах компетенции налоговых органов.

Уполномоченным федеральным органом исполнительной власти является федеральная налоговая служба , осуществляющая государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве ИП и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей.

Согласно постановлению Правительства РФ № 506, ФНС осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и другими организациями.

Подобные функции по отношению к низовым звеньям выполняют управления ФНС по субъектам, контролируют соблюдение законодательства на территории субъектов, организуют и контролируют работу нижестоящих налоговых органов. Каждое Управление может иметь свои задачи и функции, обусловленные особенностями данного региона.

Типовая структура налоговых органов позволяет организовать взимание налогов поэтапно, в связи, с чем рассмотрим существующие отделы:

Рис. 1.6. Отделы налоговых органов РФ.

Итоги деятельности каждого отдела систематизируются в определенных формах отчетности так, в отделе урегулирования

задолженности составляют отчет по форме форма 7-НП, которая включает в себя:

-отчёт о движении талонов на нефтепродукты;

-отчёт по крупнейшим налогоплательщикам;

-сведения по крупнейшим налогоплательщикам.

А также используется форма 4-НОМ «Отчёт о задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему РФ по основным видам экономической деятельности».

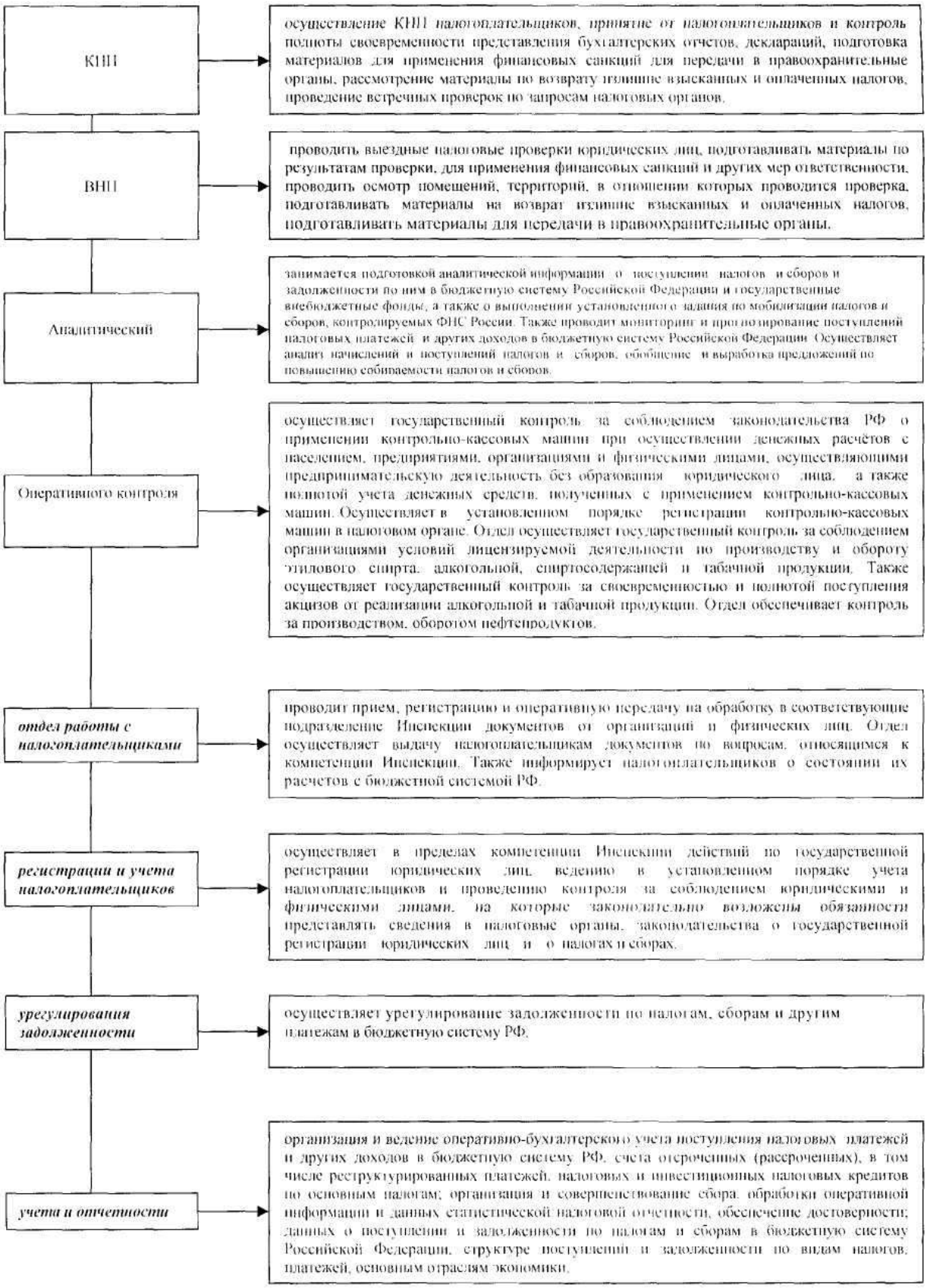


Рисунок 1.7 Основные задачи отделов налоговых органов- Источник УФНС РФ.

Форма 1-НМ формируются в отделе учета и отчетности: «Отчёт о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему РФ». Также форма 2-НК, которая включает в себя: «Отчёт о результатах контрольной работы налоговых органов», «Сведения о государственном и муниципальном среднем специальном учебном заведении, реализующем программы среднего профессионального образования» и «Сведения о подготовке специалистов со средним профессиональным образованием в негосударственном образовательном учреждении».

Техническая процедура работы отделов является фактором повышения эффективности работы налоговых органов, поэтому надо максимально возможно координировать работу каждого отдела на основе других.[7]

Глава 2. Основы организационно-экономической контрольной деятельности налоговых органов по исчислению и взиманию налогов

2.1.Порядок проведения налогового контроля

Создание прочной финансовой основы существования государства и общества в целом, успешное осуществление реформ в сфере налогообложения, проводимых в настоящее время, своевременное и полное формирование бюджетов всех уровней невозможны без создания системы эффективного налогового контроля, призванного обеспечить финансовые интересы государства при одновременном соблюдении прав организаций и физических лиц. Поэтому при изучении теоретических основ налогового контроля необходимо уделить значительное внимание аспекту его организации в государстве.

Налоговый контроль осуществляется уполномоченными органами государства посредством проведения ими конкретных контрольных действий, регламентированных специальным законодательством. При этом контролирующая и контролируемая стороны наделены также законодательно закрепленными правами и обязанностями. Контрольные мероприятия, осуществляемые в рамках налогового контроля, осуществляются поэтапно, а их результаты фиксируются в соответствующих документах налогового контроля.

С помощью организационного правовых методов осуществляется налоговый контроль . Под организационно-правовыми методами налогового контроля понимаются отдельные процессуальные действия или совокупность взаимосвязанных процессуальных действий, направленных на получение необходимых для осуществления налогового контроля данных и формирование системы доказательств по фактам налоговых правонарушений.

Данные действия регламентированы НК РФ, и при их совершении обязательно соблюдение установленных правовых норм.

Налоговый кодекс предусматривает определенный круг процессуальных действий налоговых органов по осуществлению налогового контроля:

1)Участие понятых;

2)Экспертиза;

3)Привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля;

4)Участие переводчика;

5)Участие свидетеля;

6)Истребование документов;

7)Выемка документов и предметов;

8)Осмотр;

9)Общие требования, предъявляемые к протоколу, составленному при производстве действий по осуществлении налогового контроля.[8]

При проведении действий по осуществлению налогового контроля вызываются понятые согласно статье 98 НК РФ. Понятые вызываются в количестве не менее двух человек.

В качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица. Не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов. Понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии.

Данные понятых (ФИО, реквизиты документа, удостоверяющего личность, место жительства) фиксируются в протоколе по результатам произведенного в их присутствии действия.

В случае необходимости понятые могут быть опрошены по указанным обстоятельствам. Привлечения понятых осуществляется только с их согласия.

В определённых случаях согласно статье 95 НК РФ для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля на договорной основе может быть привлечен эксперт.

Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле.

Эксперт вправе знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов.

Лицо находящееся в должности налогового органа, которое вынесло постановление о назначении экспертизы, обязано ознакомить с этим постановлением проверяемое лицо и разъяснить его права, о чем составляется протокол.

При назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право:

1)заявить отвод эксперту;

2)просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;

3)пред ставить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;

4)присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;

5)знакомиться с заключением эксперта.

В письменной форме эксперт даёт заключение от своего имени. В заключение налагаются проведенные им исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы.

Дополнительная экспертиза назначается в случае недостаточной ценности или полноты заключения и поручается тому же или другому эксперту.

В случаях предусмотренных статьей 96 НК РФ осуществляется привлечение лиц в качестве специалиста на договорной основе.

Как правило, потребность в специалисте возникает, при осуществлении таких мероприятий, как арест имущества налогоплательщика, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода или прибыли, производство выемки (изъятия) документов или предметов.

От специалиста не требуется составления какого-либо заключения. Участие лица в качестве специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля.

Переводчиком является не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода, привлекается переводчик согласно статье 97 НК РФ.

Следовательно распространяется и на лицо, понимающее знаки немого или глухого физического лица.

Переводчик обязан явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод.

Он предупреждается об ответственности за отказ или уклонение от выполнения своих обязанностей либо заведомо ложный перевод, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью переводчика.

Согласно статье, в качестве свидетеля, 90 НК РФ для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Показания свидетеля заносятся в протокол.

Не могут допрашиваться в качестве свидетеля:

-лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства имеющие значение для осуществления налогового контроля;

-лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвокат, аудитор.

Физическое лицо вправе отказаться от дачи показаний только по основаниям, предусмотренным законодательством Российской Федерации.

По месту пребывания свидетеля могут быть получены его показания. Должностное лицо налогового органа, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента необходимые для проверки документы согласно статье 93 НК РФ

Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в пятидневный срок.

В виде заверенных должным образом копий предоставляются документы.

Отказ налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность.

При возможности такого отказа, должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном статьей 94 НК РФ.

Согласно статье 94 НК РФ выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.

Не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время.

До того как, начнётся изъятие, должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности.

Должностное лицо налогового органа предлагает лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно выдать их, а в случае отказа производит выемку принудительно

В случае отказа лица, у которого производится выемка, вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, должностное лицо налогового органа вправе сделать это самостоятельно, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений замков, дверей и других предметов.

Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки.

О производстве изъятия необходимых документов и предметов составляется протокол.

Забранные документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности - стоимости предметов.

Когда для проведения контрольных мероприятий недостаточно выемки копий документов налогоплательщиков и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинные документы.

Изготавливают копии при изъятии таких документов, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган

передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия.

Абсолютно все изымаемые документы и предметы предъявляются понятым и другим лицам, участвующим в производстве и в случае необходимости упаковываются на месте.

Копия протокола об изъятия документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты.

Лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, в соответствии со статьёй 92 НК РФ помещений налогоплательщика.

Допускается осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки, 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.

Вправе участвовать лицо при проведении осмотра, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его представитель, а также специалисты.

В особых случаях при осмотре производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия.

О производстве осмотра составляется протокол.

В случаях, предусмотренных НК РФ, при проведении действий по осуществлению налогового контроля составляются протоколы согласно статье 99 НК РФ. Протоколы составляются на русском языке.

В протоколе указываются:

-его наименование;

-место и дата производства конкретного действия;

-время начала и окончания действия;

-должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол;

-фамилия, имя, отчество каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении;

-содержание действия, последовательность его проведения;

-выявленные при производстве действия существенные для дела факты и обстоятельства.

Всеми лицами прочитывается протокол, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. Указанные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу.

Должностное лицо подписывает составленный им протокол, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении.

К протоколу прилагаются фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве действия.

А также налоговые органы предусматривают следующие процессуальные действия:

-Инвентаризация имущества налогоплательщика;

-Требование об уплате налога;

-Приостановление операций по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов в банках;

-Арест имущества налогоплательщиков;

-Взыскание недоимки по налогам и сборам и пени по ним;

-Предъявление исков в суды общей юрисдикции или арбитражные суды.

Главными целями проведения инвентаризации являются:

-выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению;

-сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;

-проверка полноты отражения в учете обязательств налогоплательщика.

Проверка фактического наличия имущества производится при участии должностных и материально-ответственных лиц.

Сведения о фактическом наличии имущества записываются в инвентаризационные описи и акты не менее чем в 2 экземплярах.

Об уплате налога признается требование, направленное налогоплательщику письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени.

Налогоплательщику направляется требование об уплате налога в случае наличия у него недоимки независимо от привлечения его к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Оно должно содержать сведения о сумме задолженности по налогу, размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке уплаты налога, установленном законодательством о налогах и сборах, сроке исполнения требования, а также мерах по обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком в указанный в нем срок.

2.2. Подготовка, планирование и проведение налоговых проверок

Основной формой налогового контроля является налоговая проверка, как и указывалось в предыдущих главах.

Проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности проверяемых, непосредственно предшествующих году проверки.

Запрещается проведение повторных выездных проверок (в течение календарного года) по одним и тем же налогам.

В случае, если организация-налогоплательщик реорганизуется или ликвидируется, правило об ограничении проверок не применяется.

Налоговый кодекс РФ различает два вида налоговых проверок: камеральная налоговая проверка (ст. 88 НК РФ) и выездная налоговая проверка (ст. 89 НК РФ).

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком (ст. 88 НК РФ).Налогоплательщик не информируется о начале проверки. Срок проведения 3 месяца со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) (п. 2 ст. 88 НК РФ). Проверяемый период налоговый (отчетный) период, за который представлена декларация (расчет).

Целью налоговой проверки является контроль соблюдения налогоплательщиками законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, в том числе:

-выявление и предотвращение налоговых правонарушений;

-взыскание сумм неуплаченных налогов и соответствующих пени;

-возбуждение при наличии оснований процедуры взыскания в установленном порядке налоговых санкций;

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

Основными задачами камеральной проверки являются:

-визуальная проверка правильности оформления бухгалтерской отчетности;

-проверка правильности составления расчетов по налогам, включающая в себя арифметический подсчет итоговых сумм налогов;

-проверка сопоставимости отчетных показателей с показателями предыдущего отчетного периода;

-проверка согласованности показателей, повторяющихся в бухгалтерской отчетности и в налоговых расчетах.

Конкретные методы камеральных проверок определяются инспекциями самостоятельно исходя из характера наиболее часто встречающихся нарушений налогового законодательства на контролируемой территории, возможностей обеспечения автоматизированной обработки информации, знаний и опыта сотрудников.

Есть несколько важных моментов, касающихся камеральных налоговых проверок, которые впервые нашли отражение в НК РФ.

Поверка проводится уполномоченным должностными лицами и налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями. При недостаточности информации налоговые органы имеют право потребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в пятидневный срок (п. 4 ст. 93 НК РФ). Отказ налогоплательщика от представления требуемых документов или непредставление их в установленные сроки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ. В соответствии с указанной статьей непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных настоящим Кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений,

предусмотренных статьями 119 и 129.4 настоящего Кодекса, влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый не представленный документ.

Специального решения руководителя налогового органа на проведение проверки не требуется.

В ходе проверки налоговые органы могут требовать дополнительные документы и сведения от налогоплательщика.

Результатом камеральной проверки может быть внесение налогоплательщиком изменений в представленные налоговому органу документы.

К основным особенностям камеральной проверки относятся следующие:

1. Массовый характер операций, осуществляемых налоговой инспекцией при камеральных налоговых проверках.

2. Массовый характер ошибок, допускаемых плательщиками при заполнении декларации, в расчетах сумм налогов, что приводит к массовым камеральным доначислениям на весьма значительные суммы, и, следовательно, массовое применение налоговых и административных санкций.

3. Жесткий срок на начисление в карточках лицевых счетов сумм налогов «по данным плательщика»: 5 дней по квартальной отчетности и 10 дней по годовой, по отдельным налогам (например, НДС, налогу на землю) – иные сроки.

4. Отсутствие или неочевидность взаимосвязи показателей налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, делающие практически бессмысленной трату ресурсов инспекции на ее получение и обработку.

5. Необходимость представления целого ряда дополнительных расчетов к декларациям «по произвольной форме», особенно при проверке налоговых деклараций по налогу на прибыль.

6. Обязанность плательщика подтверждать свое право на льготы, заявленные в декларации, первичными документами.

В случае выявления обстоятельств по результатам камеральной налоговой проверки, свидетельствующих о совершении налогового правонарушения, уполномоченным должностным лицом налогового органа, проводившим проверку, составляется на имя руководителя (заместителя руководителя) налогового органа докладная записка, согласованная с начальником отдела камеральных проверок.

Указываются в докладной записке документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, а также предложения о принятии решения:

-о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;

-об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;

-о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

До окончания срока проведения камеральной налоговой проверки не позднее двухнедельного срока, материалы проверки , по которой выявлены обстоятельства, и докладная записка передаются в юридический отдел для подготовки проекта соответствующего решения по результатам проведенной проверки.

Решение по результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки и докладной записки, подготовленной отделом камеральных проверок должно быть вынесено руководителем (заместителем руководителя) налогового органа не позднее последнего дня срока, законодательно установленного (75 календарных дней) для проведения камеральной налоговой проверки.

Для устранения возникших разногласий между налоговыми органами и налогоплательщиками, налоговый орган вправе принять решение о

проведении выездной налоговой проверки. Место проведение на территории налогоплательщика (п. 1 ст. 89 НК РФ). Основание, решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа (п. 1 ст. 89 НК РФ).

В отличие от камеральной проверки налоговый инспектор не может начать выездную проверку по собственной инициативе. Непосредственному проведению ВНП предшествует составление цели и программы (плана) ее проведения. Проверка проводится на основании решения руководителя или заместителя руководителя налогового органа.[9]

Решение должно содержать:

1. Наименование налогового органа.

2. Номер решения и дату его вынесения.

3. Наименование налогоплательщика или имя, фамилия, отчество индивидуального предпринимателя, в отношении которого назначается проверка.

4. Идентификационный номер налогоплательщика.

5. Период финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика либо его филиала или представительства, за который проводится проверка.

6. Вопросы проверки. Перечень налогов, по которым проводится проверка.

7. Имена, фамилии, отчества, должности и классные чины лиц, входящих в состав проверяющей группы.

8. Подпись лица, вынесшего решение, с указанием его имени, фамилии, отчества, должности и классного чина.

А также определяется цель проведения выездной налоговой проверки. Поставленные перед выездной налоговой проверкой цели достигаются решением следующих задач:

1)всестороннее исследование обстоятельств финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика;

2)выявление искажений и несоответствий в документах, ведении бухгалтерского учета, отчетности;

3)анализ влияния выявленных нарушений на формирование налоговой базы по различным видам налогов;

Сформирование доказательственной базы по фактам выявленных правонарушений и обеспечение документального закрепления (подтверждения) этих нарушений;

5)доначисление существующих налогов и сборов, не уплаченных налогоплательщиком;

6)формирование предложений об устранении выявленных нарушений.

При подготовке к проверке обязательно составляется программа (план) ее проведения. Программа (план) проверки представляет собой перечень вопросов, подлежащих выяснению в ходе предстоящей проверки.

В программу комплексной проверки в обязательном порядке включается проверка учетной политики для целей налогообложения:

1) Правильности и полноты отражения в бухгалтерском учете и отчетности выручки от реализации товаров, работ и услуг;

2)достоверности данных учета о фактических издержках обращения,;

3) Правильности отражения в бухгалтерском учете и отчетности прибыли (убытка);

4)правильности и полноты отражения в бухгалтерском учете и отчетности доходов и расходов от внереализационных операций;

5)правильности отражения операций с ценными бумагами;

6)правильности определения валовой прибыли;

7)правильности определения налогооблагаемой прибыли;

8)правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты НДС;

9)состояния налогового учета и организации учетной политики;

10)правильности исчисления налога на имущество;

11)правильности исчисления региональных и местных налогов и сборов;

12)правомерности использования льгот;

13)правильности отчисления, полноты и своевременности уплаты платежей во внебюджетные фонды;

14)проведения расчетов с использованием наличных денежных средств;

15)наличия лицензий на осуществляемые виды деятельности;

16)правильности исчисления, своевременности и полноты перечисления в бюджеты различных уровней доходов от арендной платы от сдачи в аренду государственной и муниципальной собственности;

17)состояния платежной дисциплины;

18)правильности определения цен.

В программу могут включаться и другие вопросы в зависимости от специфики проверяемой организации, например, проверка внешнеэкономических операций, проверка соблюдения установленного порядка использования контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением т.п. Программы проверок по отдельным видам налогов включают вопросы, связанные с исчислением этих налогов.

Программа выездной налоговой проверки утверждается руководителем налогового органа или его заместителем.

Проведение ВНП осуществляется с проведением вышеуказанных процессуальных действий предусмотренных НК РФ.

По итогам выездной налоговой проверки не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен акт налоговой проверки, подписываемый этими лицами и руководителем проверяемой организации либо ее представителем. Об отказе представителей организации подписать акт делается соответствующая запись в акте. В

случае, когда указанные лица уклоняются от получения акта налоговой проверки, это должно быть отражено в акте налоговой проверки.

В акте налоговой проверки должны быть указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных правонарушений и ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений. Акт налоговой проверки вручается руководителю организации-налогоплательщика либо представителем под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения налогоплательщиком или его представителем.[10].

Подводя итог сказанному можно сделать вывод, что для успешного прохождения налоговых проверок налогоплательщикам необходимо не только знать, но и уметь пользоваться своими правами для защиты интересов организации, а порой и своих собственных интересов (например, руководителю или главному бухгалтеру). Наряду с этим налогоплательщик, пользуясь своими правами, всегда должен помнить и об обязанностях в рамках проведения налоговой проверки.

В целях защиты прав и законных интересов налогоплательщика необходима всесторонняя оценка рисков и определение конкретных действий, предпринимаемых в ходе налоговых проверок. Возможности, предусмотренные законодательством, зачастую не в полной мере используются налогоплательщиками, что в итоге оборачивается для них неблагоприятными налоговыми последствиями.

2.3. Метод поступления налоговых платежей в федеральный бюджет РФ

Взимание налогов - древнейшая функция и одно из основных условий существования государства, развития общества на пути к экономическому и

социальному процветанию. Налоги появились с разделением общества на классы и возникновением государства, как взносы граждан, необходимые для содержания государственного аппарата.

Сущность налогообложения заключается в прямом изъятии государством определенной части валового общественного продукта в свою пользу для формирования бюджета, т.е. централизованных финансовых ресурсов государства.

Целью работы является анализ состава и структуры налоговых доходов федерального бюджета, определение факторов, от влияния которых зависит объем поступивших в анализируемый период налоговых доходов.
В соответствии с целью в работе поставлены и решены следующие задачи:

1. изучение налоговых доходов федерального бюджета и их содержания;

2. анализ структуры и динамики налоговых доходов федерального бюджета;

3. определение основных проблем и направлений совершенствования налоговых доходов федерального бюджета.

Федеральный бюджет играет определяющую роль в социально-экономической политики, проводимой государства. Через параметры федерального бюджета государство, регулирует темпы экономического развития а также взаимоотношения с территориями.

Придание доходов федерального бюджета на 2012 год и на период до 2013 года осуществлялось на основе Бюджетного послания Президента Российской Федерации и планируемых изменений бюджетного законодательства Российской Федерации, учитывало преобразование Стабилизационного фонда Российской Федерации в Резервный фонд и Фонд будущих поколений, исходя из того, что формируемый Резервный фонд будет обеспечивать устойчивость бюджетных расходов независимо от

конъюнктуры сырьевых цен, а формируемый Фонд будущих поколений будет аккумулировать доходы от нефти и газа, которые образуются в результате превышения доходов от нефтегазового сектора над отчислениями в Резервный фонд и средствами, используемыми для формирования расходов федерального бюджета.

Устойчивость бюджета с точки зрения как доходов, так и расходов выражается в обеспечении стабильности этих параметров в процентном отношении к ВВП. Важный фактор, который необходимо учитывать при оценке принципов бюджетной политики на долгосрочную перспективу, составляет предстоящее снижение бюджетных поступлений из нефтегазового сектора.

Таблица 1. Состав и структура налоговых доходов федерального бюджета РФ за 2010-2011 гг. (млрд. р.,%) *

Наименование налогов	Поступления 2010г.	Поступления 2011 г.	Откл. 2011-2010 (млрд. руб.)	Откл %	
	млрд. руб.	уд. вес, к % итогу	млрд. руб.	уд. вес, в к % итогу	
Всего, в том числе:	3795,6	100	3012,4	100	-783,2
Налог на прибыль организаций	762,1	20,1	195,4	6,8	- 566,7
НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым внутри страны	999,8	29,2	1174,8	39,2	175,0
Акцизы	114,3	3,0	84,7	3,0	- 29,6
ЕСН	509,8	17,3	506,5	13,5	3,3
Налог на	1570,4	41,3	981,5	33,3	- 588,9

добычу полезных ископаемых					

В ближайшие несколько десятилетий физический объем добычи и экспорта нефти и газа будет намного уступать темпам роста ВВП, составляя не более 2% в год. Это приведет к сокращению доли нефтегазового сектора в ВВП. По оценкам Минэкономразвития России, указанная доля сокращается с 21% в 2008 году до 14,9% в 2011 году. Тенденция сокращения нефтегазового сектора в ВВП продолжится и в последующие годы. В результате существенно сокращаются нефтегазовые доходы федерального бюджета. Так, если в 2008 году нефтегазовые доходы бюджета оцениваются в размере 7,1% ВВП, то в 2013 г. - они сокращаются до 5,3% ВВП.

Всего в минувшем 2010 году в федеральный бюджет поступило 3 012,4 млрд. рублей налоговых доходов, администруемых ФНС России. В целом показатели, заложенные на 2013 год в Федеральном законе «О федеральном бюджете на 2013 год и на плановый период 2013 и 2014 годов» в части ФНС России, выполнены. Бюджет получил дополнительно 402 млрд. рублей[11].

Рис.1.8. Сравнительные данные об исполнении федерального бюджета РФ за 2013 - 2014 гг.

Сравнительные данные об исполнении федерального бюджета за 2013 - 2014 гг. отражает таблица 5, а также рис.2. Как следует из приведенных в работе таблицы 5 и рисунка 2 , в федеральный бюджет в минувшем 2014 году было мобилизовано что на 26% (783,2 млр. руб.) меньше налоговых доходов, чем в 2013 году. Это может быть связано с уменьшением налоговой базы из–за сокращения числа плательщиков определяющих налогов, вызванное экономическим кризисом, изменением налогового законодательства, а также снижением мировых цен нефть.

Основная масса администрируемых ФНС России доходов федерального бюджета обеспечена поступлениями НДС (39%), налога на добычу полезных ископаемых (33%), ЕСН (17%) и налога на прибыль организаций (6%). Структуру поступлений налоговых доходов в федеральный бюджет РФ за 2012 г. отражает рис.1.9.

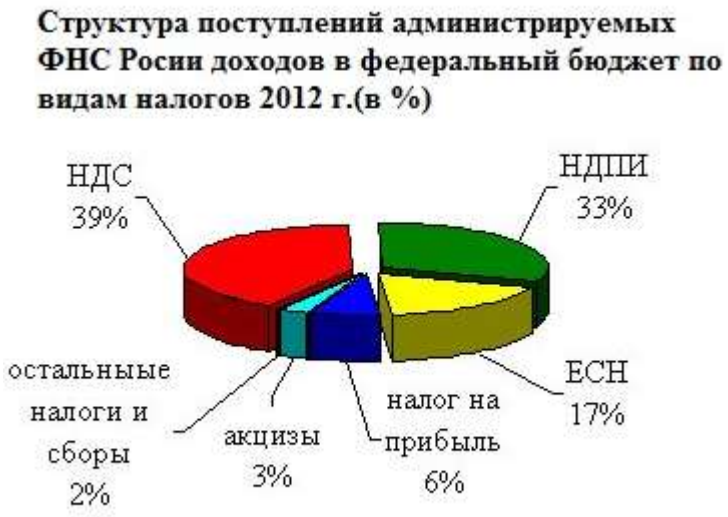


Рис.1.9. Структура поступлений налоговых доходов в федеральный бюджет за 2012 г.

Наибольшие изменения в структуре налоговых доходов произошли по налогу на прибыль организаций. Так его удельный вес в общем объеме

мобилизации налоговых доходов в федеральный бюджет за 2012 год по сравнению с 2011 годом снизился с 20,1% до 6,8%. Поступления налога на прибыль организаций в федеральный бюджет в 2011 году составили 195,4 млрд. рублей. По сравнению с 2010 годом поступления снизились в 3,9 раза (на 566,7 млр.руб.). Снижение поступлений обусловлено ухудшением результатов финансово-хозяйственной деятельности организаций из – за кризисных явлений в экономике и снижением с 2011 года ставки налога, зачисляемого в федеральный бюджет, с 6,5% до 2 %.

Поступления единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, в 2011 году составили 509,8 млрд. рублей и по сравнению с 2010 годом выросли на 3,3 млрд. рублей, или на 1%. При этом удельный вес ЕСН, в части зачисляемый в федеральный бюджет, в общем объеме налоговых поступлений увеличился с 13,5 до 17,3% (см. табл. 5).

В минувшем 2011 году поступления налога на добавленную стоимость (НДС) составили 1174,8 млрд. рублей и по сравнению с 2010 годом повысились на 18%, что может быть объяснено увеличением товарообменных операций внутри страны и соответствующим расширением налоговой базы. Поступления по сводной группе акцизов в федеральный бюджет составили в 2011 году 81,7 млрд. рублей и снизились относительно 2010 года на 35%. Снижение поступлений по сводной группе акцизов в федеральный бюджет обусловлено изменением законодательства в части акцизов на нефтепродукты. С 2011 года уплата акцизов на автомобильный бензин, дизельное топливо и моторные масла осуществляется в бюджет субъекта Российской Федерации в полном объеме (см. табл.1).

Налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) в 2011 году поступило в федеральный бюджет 981,5 млрд. рублей, в том числе на добычу нефти – 887,6 млрд. рублей, газа горючего природного – 75,0 млрд. рублей,

газового конденсата – 6,6 млрд. рублей. По сравнению с 2010 годом поступления НДПИ снизились в 1,6 раза, что обусловлено снижением цены на нефть (с 98,2$ в декабре 2010 года – ноябре 2011 года до 57,8$ в декабре 2011 года – ноябре 2012 года, или в 1,7 раза).

По предварительным данным ситуация со сбором налогов администрируемых ФНС России доходов в федеральный бюджет в январе-феврале 2012 года заметно улучшилась по сравнению соответствующим периодом 2011 года, в связи с относительной стабилизацией экономической ситуации в стране и в мировом сообществе. Так всего в январе-феврале 2013 года в федеральный бюджет поступило 573,8 млрд. рублей, что на 19% больше, чем в январе-феврале 2012 года, без учета поступлений ЕСН, зачисляемого в федеральный бюджет, - на 33% (см. рис 1.10.).

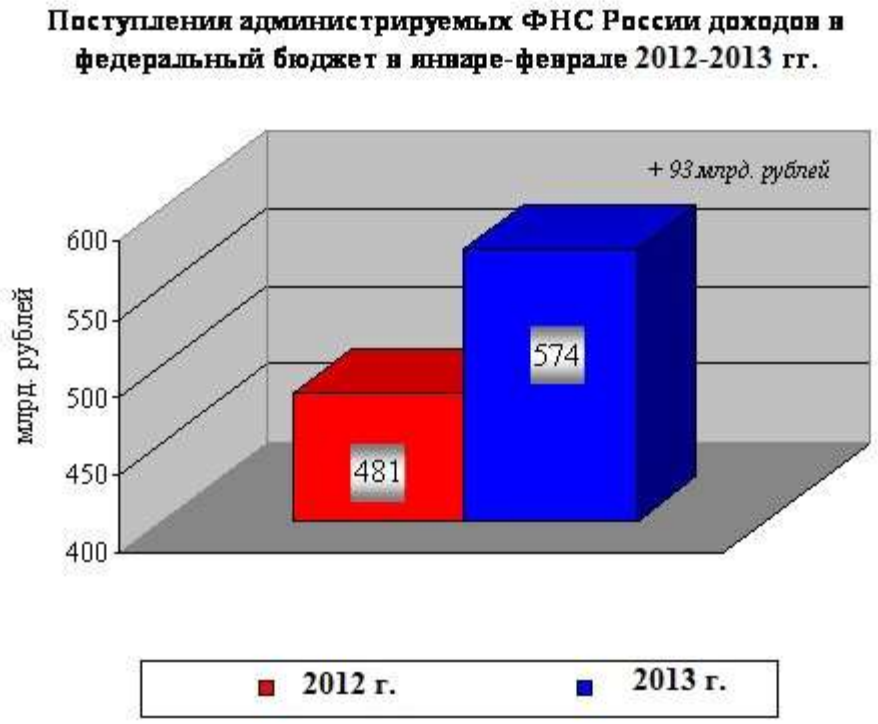


Рис. 1.10. Сравнительные данные об исполнении федерального бюджета РФ за январь – февраль 2012 -2013 гг.

Как видно из приведенного ниже рисунка 4, в целом налоговые доходы федерального бюджета РФ за период январь – февраль 2012 -2013 гг. были обеспечены поступлениями НДС (49%), налога на добычу полезных ископаемых (39%) и ЕСН (4%).

Поступления налога на прибыль организаций в январе-феврале 2013 года составили 10,6 млрд. рублей, что в 2,6 раза меньше, чем в январе-феврале 2012 года. Уменьшение поступлений в основном связано со снижением с 1 января 2012 года ставки для зачисления налога в федеральный бюджет с 6,5 до 2%. При этом, в соответствии с законодательством, ежемесячные авансовые платежи (за исключением платежей по фактически полученной прибыли) в I квартале 2012 года уплачивались по ставке 6,5%.

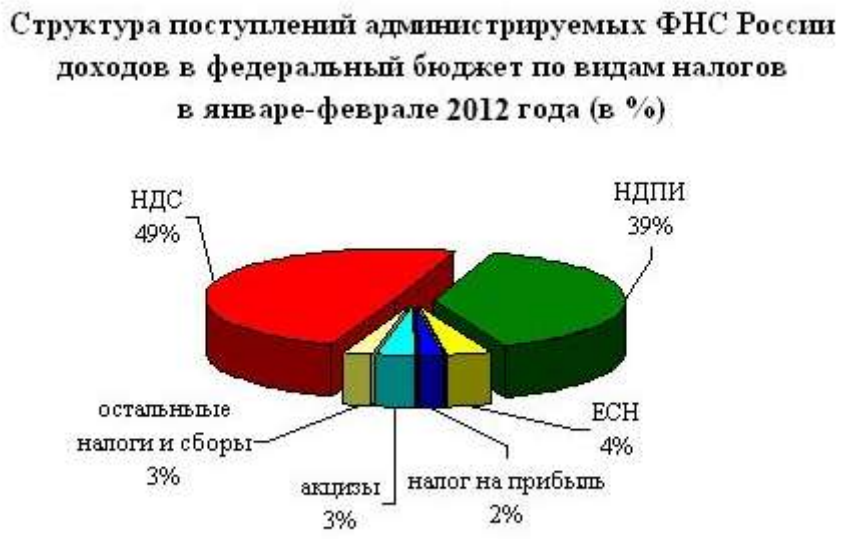


Рис.1.11. Структура поступлений налоговых доходов в федеральный бюджет за 2012 г.

Поступления единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, в январе-феврале 2013 года составили 23,3 млрд. рублей и по сравнению с январем-февралем 2012 года снизились в 2,9 раза.

Снижение поступлений связано с отменой с 01.01.2012 единого социального налога и введением страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

Налога на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, в январе-феврале 2012 года поступило 283,6 млрд. рублей, что на 13% больше, чем в январе-феврале 2011 года. Поступления по сводной группе акцизов в федеральный бюджет в январе-феврале 2012 года составили 19,2 млрд. рублей и выросли относительно января-февраля 2012 года в 1,8 раза, что связано с переходом с 01.01.2012 на уплату налога один раз в месяц (не позднее 25 числа месяца, следующего за налоговым периодом) вместо ранее действовавших 2 сроков (не позднее 25 числа месяца, следующего за налоговым периодом, и не позднее 15 числа второго месяца), а также улучшением результатов контрольной деятельности налоговых органов. Таким образом, в январе 2012 года платежи поступили по трем срокам (за ноябрь по сроку 15 января и за декабрь по срокам 25 января и 15 февраля).

Налога на добычу полезных ископаемых в январе-феврале 2012 года поступило 223,8 млрд. рублей, в том числе на добычу нефти – 203,5 млрд. рублей, газа горючего природного – 16,7 млрд. рублей, газового конденсата – 1,5 млрд. рублей. По сравнению с январем-февралем 2011 года поступления НДПИ выросли в 2 раза, что обусловлено повышением цены на нефть (с 40,4$ в декабре 2010 года –январе 2011 го да до 74,6$ в декабре 2011 года – январе 2012 года, или в 1,8 раза) [12].

Таким образом, проведенный в работе анализ поступлений налогов в федеральный бюджет показал сильную зависимость доходов федерального бюджета от мировых цен на нефть, финансово – экономической ситуации в

стране и в мировом сообществе, темпов роста производства ВВП, изменений налогового законодательства и уровня инфляции.

Источники и виды государственных доходов и назначение каждого из них определяются экономической и правовой системой страны.

Рассматривая понятие бюджета, нужно сказать, что бюджет занимает центральное место в финансовой системе любого государства, это имеющий силу закона финансовый план государства (роспись доходов и расходов) на текущий (финансовый) год.

Бюджетный кодекс РФ (БК РФ) определяет бюджет как «форму образования и расходования фонда денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления».

Бюджетная система - основанная на экономических отношениях и государственном устройстве РФ, регулируемая нормами права совокупность федерального бюджета, бюджетных субъектов РФ, местных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

Согласно ст. 10 Бюджетного кодекса, бюджетная система Российской Федерации состоит из бюджетов следующих уровней:

- федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов;

- бюджетов субъектов РФ и бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов;

- местных бюджетов.

Глава 3. Направления совершенствования контрольной работы налоговых органов

3.1. Проблемы осуществления налогового контроля на современном этапе его развития

Кроме выделения основных направлений контрольной работы необходима правильная и всесторонняя оценка достигнутых результатов и выявление на ее основе резервов повышения эффективности. Анализ результатов контрольной работы должен проводиться на основе выявления тенденций изменений результативных показателей и прогнозирования их значений в будущем.

Правильная организация контрольной работы налоговых органов позволяет существенно увеличить поступления платежей в бюджет, при этом без всесторонней и правильной оценки ее результатов невозможно выявление наиболее эффективных направлений налогового контроля.

Налоговую систему Российской Федерации на сегодняшний день нельзя назвать идеальной. Возможно, связано это с тем, что отечественная система налогообложения в той форме, в которой она существует сегодня, функционирует достаточно короткий промежуток времени, но факт остаётся фактом – она содержит в себе огромное количество проблем. Одной из самых злободневных и трудно разрешимых проблем можно назвать уклонение от уплаты налогов.

Согласно информации Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, в полном объёме и регулярно в бюджеты выплачивают все необходимые налоги около 16-17% плательщиков налогов. Примерно 60 %

налогоплательщиков всё-таки выплачивают налоги, однако при этом всеми возможными законными, а чаще всего незаконными методами сводят к минимуму собственные налоговые обязательства. Оставшаяся часть вообще не платит налогов.

Чтобы понять, в каком именно направлении двигаться, проводя реформирование отечественной налоговой системы, в контексте борьбы с уклонением от сборов и уплаты налогов, нужно определить коренные причины этого явления.

Итоги экспертных опросов сотрудников контролирующих органов и самих налогоплательщиков, дали возможность выявить ключевые причины уклонения от уплаты налогов. После опроса мы получили такую палитру ответов налогоплательщиков:

- если не уклоняться от налогов, то работать прибыльно станет просто невозможно;

- плательщики налогов не хотят отдавать свои деньги, не видя реальной отдачи со стороны правительства;

- никто не хочет ухудшать собственное материальное положение; организационные нестыковки и законодательные пробелы; трудность изучения и понимания налогового законодательства;

- налогоплательщики не хотят слишком афишировать собственное имущественное положение, из-за царящей вокруг преступности.

Видно, что одной из самых главных причин уклонения от уплаты налогов и сборов являются экономические мотивы. Решением данной проблемы может оказаться определение и использование оптимального уровня налоговой нагрузки, при которой в целом будут удовлетворяться государственные нужды в финансовых ресурсах, и с другой стороны финансовое состояние налогоплательщика останется не подорванным.

Вторыми по значимости причинами уклонения плательщиков налогов от налогообложения считаются сложность и несовершенство налогового законодательства.

Как упоминалось ранее, выездная налоговая проверка осуществляется на основании статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации согласно решению руководителя (зам. руководителя) налоговой службы. В процессе данной проверки информация, указанная плательщиками налогов в соответствующих налоговых декларациях, проверяются методом анализа первичных бухгалтерских документов организации, а также других сведений о деятельности компании, которые находятся в распоряжении налоговых органов. При этом конкретные места проведения таких проверок в Налоговом кодексе РФ не указывается. В связи с чем, на деле часто случаются споры касательно место проведения проверки, когда условия, предоставленные на предприятии, не дают возможности ее провести, а плательщик налогов сильно настаивает на том, что должна быть проведена выездная налоговая проверка.

В контексте этого целесообразным представляется необходимость официально прописать в Налоговом кодексе РФ положение о том, что в случае отсутствия у проверяемой организации условий для осуществления проверки она также может быть проведена и в помещении налоговой службы.

Мнения касательно того, может ли налоговая проверка охватывать год ее проведения, у налоговой инспекции и налогоплательщиков разошлись. Одни утверждают, что данная норма должна однозначно исключать из проверки нынешний год. Другие же заявляют, что положение о трех календарных годах работы налогоплательщика, которые могут охватываться проверкой налоговой службы, в какой-то мере компенсирует отсутствие в Налоговом кодексе Российской Федерации правил касательно сроков, на протяжении которых правительство может потребовать выполнения

обязанности по налоговым выплатам, не давая возможности выставить требования касательно уплаты налогов за давно минувшие периоды налоговой отчетности, что само по себе не лишает налоговую службу права на проверку года деятельности налогоплательщика, в котором осуществляется проверка.

Кроме упомянутой выше неоднозначной формулировки закона, допускающей несколько вариантов толкования, проблема возможности проведений налоговой проверки текущего года работы налогоплательщика, обладает также и другой гранью. Согласно пункту 1 статьи 55 Налогового кодекса Российского Федерации применительно к отдельным налогам под налоговым периодом подразумевается календарный год или другой временной период, по завершению которого определяется налоговая база и подсчитывается сумма налога, которую необходимо выплатить. Отчетный период может включать себя один или сразу несколько налоговых периодов, по результатам которых проводятся авансовые выплаты. Таким образом, налог на прибыль организация уплачивает на протяжении года по отчетным периодам в форме авансовых (промежуточных) платежей нарастающим итогом, а по завершению календарного года предприятием налогооблагаемая база определяется окончательно, высчитывается и уплачивается налог. По налогу на прибыль налоговым периодом является календарный год. Таким образом, в случае проверке в нынешнем году правильности осуществления налоговых выплат на прибыль налоговой службой будет проверяться незавершенный налоговый период. И, возвращаясь к пункту 4 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которой налоговой проверкой могут быть охвачены лишь три календарных года работы налогоплательщика, которые являются непосредственно предшествующими году осуществляемой проверки, приходим к выводу, что выездная проверка налоговой инспекцией распространяться на отдельный отчетный период, квартал, 6 месяцев и так далее не должна.

Обязанность организации по уплате авансовых платежей должна корреспондировать с правом органов налоговой службы на проверку полноты, своевременности и правильности выплат авансовых платежей по налогу на прибыль, что оказывается невозможным, в случае ограничения права органов налоговой инспекции на осуществление проверки нынешнего года деятельности налогоплательщика.

Однако для некоторых налогов существуют укороченные налоговые периоды (месяц, квартал), к примеру, для акцизов, НДС. В пункте 5 статьи 55 Налогового кодекса Российской Федерации делает специальная оговорка, что когда речь идет об отношении имущественных налогов налоговый период в каждом новом календарном году берется из времени нахождения имущества в собственности плательщика налогов по факту. И в этом случае мнение со ссылкой на статью 89 Налогового кодекса РФ, что проверка налоговой службы не может охватить нынешний год работы налогоплательщика, становится несостоятельным.

Так, отсутствие ясной и четкой правовой регламентации проверки текущего года работы налогоплательщика может говорить о потребности в дальнейшей доработке статьи 87 Налогового кодекса РФ. Однозначного решения данного вопроса с точки зрения закона пока что нет, что оставляет широкие просторы для различных спекулятивных маневров. Вероятно, в будущем необходимо предусмотреть, чтобы контрольные проверки включали в себя проверки более чем трех лет деятельности налогоплательщика, которые шли до года проведения налоговой проверки.

Проведение повторных налоговых проверок налоговой службой по одним и тем же налогам, которые подлежат уплате или уплаченным плательщиком налогов за уже проверенный налоговый период запрещается, кроме случаев, когда подобная проверка осуществляется в связи с ликвидацией или реорганизаций предприятия, или вышестоящим налоговым органом для контроля за работой налогового органа, проводившего данную

проверку. Конечно, условия проведения органами налоговой службы повторных документальных проверок имеют чрезмерно ограничительный характер. Понятна озабоченность налогоплательщиков в Российской Федерации, которые подвергались повторным проверками по одинаковым налогам за период, который был уже проверен.

Трудности могут появляться и касательно четырнадцатидневного срока, который установлен в пункте 5 статьи 100. В этот период (с момента получения проверочного акта) плательщик налогов имеет полное право представить в орган налоговой службы письменное объяснение мотивов отказа поставить свою подпись под актом или возражения касательно данного акта в общем или по его некоторым положениям. Буквальное понимание данной нормы может стать причиной недоразумений: орган налоговой службы может не принять возражения по окончании срока, а плательщик налогов может сделать неправильный вывод о том, что он не имеет права подать возражения по завершению срока. Как первый, так и второй вариант будет ошибкой. Четырнадцатидневный срок в этом случае призван, с одной стороны, позволить налогоплательщику быстро отреагировать на спорный акт проверки налоговой службы, а с другой – предупредить несправедливые и поспешные меры реагирования со стороны налоговой. Она имеет право рассматривать проверочный акт и предпринимать какие-либо действия за нарушения только по завершении двухнедельного срока (пункт 5, статья 100). Но все это не может являться препятствием к оспариванию проверочного акта и по завершению предписанного срока и даже после того, как вопрос будет рассмотрен налоговой службой и принято какое-то решение. В таком случае оспаривание может стать более хлопотным делом и связанным с требованием отмены решения органа налоговой службы.

Иные понятия, связанные с причинением вреда плательщику налогов при осуществлении налогового контроля требуют специального объяснения.

Согласно статье 103 НК РФ, убытки, которые были нанесены незаконными действиями органами налоговой службы или их ответственных лиц, подлежат возмещению. И наоборот: убытки, которые были нанесены действиями в рамках законна, не подлежат возмещению, кроме случаев, предусмотренных федеральными законами.Налоговый кодекс РФ (пункт 4 статья 103) содержит в себе положение о возможности возмещения ущерба, который был нанесен даже законными действиями, но только в случаях, предусмотренных федеральным законом. Однозначно утверждать какие именно случаи здесь имеются в виду трудно, но в статье 1069 ГК РФ говорится об ответственности за вред, нанесенный в результате неправомерных действий органов госвласти или должностных лиц данных органов. В этой статье подразумеваются незаконные действия. К ним, скорей всего, можно причислить решения налогового органа, которые в судебном порядке были признаны необоснованными, несоответствующими действующему законодательству.

Спорные моменты также есть и в пункте 6 статьи 108 Налогового кодекса РФ (положение о презумпции невиновности налогоплательщика). В соответствии с данной статьей, плательщик налогов признается невиновным в совершении налогового преступления, до того времени, пока его виновность не будет признана вступившим в законную силу судебным решением. Это означает, что органы налоговой службы и даже налоговая полиция не имеет право самостоятельно привлекать плательщика налогов к ответственности за нарушение налогового законодательства. Налоговый орган должен предоставить материалы на рассмотрение в суд при любом нарушении.

И так, для увеличения эффективности налогового контроля, сокращения по времени выездных налоговых проверок на период разбирательств в судах, где противоборствующими сторонами оказываются налогоплательщики и налоговые органы, органам представительной власти

необходимо пересмотреть огромное количество положений Налогового Кодекса Российской Федерации.

Среди наиболее распространенных трудностей налогового контроля следовало бы отметить проблемы, появляющиеся во время проверок малых организаций.

Область малого предпринимательства относится к числу тех сфер бизнеса, которые хуже всего поддаются контролю со стороны налоговых служб. Если финансовые потоки компании, которая является крупным плательщиком налогов, всегда находятся под бдительным надзором налоговой, а текущие налоговые выплаты регулярно подвергаются мониторингу, то в случае с малым бизнесом по объективным причинам налоговый контроль не имеет возможности быть настолько всеобъемлющем и глобальным.

Система поступлений в Федеральный бюджет от налоговых выплат характеризуется тем, что их основная часть приходится на сравнительно малое число предприятий, которые являются крупными плательщиками налогов. Трудности налогового контроля касательно малых предприятий:

- прежде всего, небольшие организации, которых среди налогоплательщиков-организаций большинство, обладают решающей ролью в образовании общего уровня налоговой дисциплины в государстве;

- во-вторых, эта область предпринимательской деятельности собирает в себе очень большой налоговый потенциал, по большей части не использованный на сегодняшний день.

Делая выводы из проведенного анализа, именно малые организации чаще всего совершают налоговые правонарушения, в том числе в таких видах, как не постановка на учет в органах налоговой службы, неоприходование денежной выручки, уклонение от сдачи налоговой отчетности, фальсификация показателей бухгалтерского учета или его полное отсутствие. Таким образом, усиление налогового контроля за данной

областью деятельности будет способствовать гарантии дополнительного финансового притока налоговых поступлений в государственный бюджет, в том числе со стороны самых крупных налогоплательщиков, т.к. отдельные из них используют сложные схемы уклонения от обложения налогами через образование подставных компаний - малых организаций, через которые при помощи механизма манипулирования ценами и других схем уводятся из-под налогообложения огромные суммы налогооблагаемой прибыли.

Обеспечение оптимального отбора плательщиков налогов для выездных налоговых проверок является главной проблемой, без основательного решения которой практически нельзя осуществлять качественный контроль за областью малого предпринимательства.

3.2. Оценка качества работы налоговых служб и направления его совершенствования

Для оценки работы налоговой инспекции применяются разные количественные и качественные показатели. Источником информации для их получения и расчетов является отчетность налоговых инспекций.

В отчетности основные количественные показатели приводятся в абсолютном выражении. Наибольший интерес на верхнем уровне управления налоговой системы проявляется к следующим показателям:

-сумма поступлений налогов и сборов в бюджетную систему России

-на контролируемой территории – в целом и по видам бюджетов и государственных внебюджетных фондов.

-сумма, доначисленная инспекцией в ходе контрольной работы – в целом и по видам бюджетов, ГВФ, категорий налогоплательщиков, видам проверок, характеру платежей.

-сумма, взысканная в бюджет по результатам контрольной работы.

-сумма недоимки и задолженности по налогам, пени и штрафам – всего и по видам бюджетов.

-количество налогоплательщиков, состоящих на учете, – всего и по отдельным категориям.

Качественные показатели деятельности налоговой инспекции рассчитываются по результатам ее работы в относительном выражении. К ним относятся:

-выполнение установленных заданий по мобилизации средств в бюджетную систему России.

-темп роста поступлений в бюджет к уровню соответствующего периода прошлого года.

-соотношение суммы платежей, доначисленной в ходе контрольной работы, и суммы поступлений в бюджет за отчетный период.

-соотношение суммы платежей, фактически поступившей в бюджет в результате контрольной работы, и суммы поступлений в бюджет за отчетный период.

-процент взыскания доначисленных сумм.

-количество выездных налоговых проверок за отчетный период на одного сотрудника налоговой инспекции.

-удельный вес проверок, в ходе которых были выявлены нарушения налогового законодательства.

-сумма доначислений, приходящаяся на одну налоговую проверку.

Опираясь на приведенную систему показателей, можно оценивать эффективность деятельности конкретной налоговой инспекции в сравнении с предыдущим периодом и с соответствующими периодами прошлых лет, т.е. в динамике.

При анализе работы инспекции в течении нескольких отчетных периодов целесообразно корректировать количественные показатели с учетом инфляции. Кроме того, необходимо учитывать изменения в налоговом законодательстве, составе контролируемых налогоплательщиков и штатной численности инспекции.

Методика оценки показателей эффективности налоговых служб включает шесть этапов:

-анализ и оценка показателей эффективности контрольной работы;

-анализ и оценка показателей организации и проведения камеральных налоговых проверок;

-анализ и оценка показателей организации и проведения выездных налоговых проверок;

-анализ и оценка работы с организациями и индивидуальными предпринимателями, не представляющими в налоговые органы налоговую отчетность или представляющими «нулевую» отчетность;

-анализ и оценка контрольной работы по соблюдению законодательства о применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением;

-комплексная оценка деятельности УФНС и подведомственных ему инспекций.

Важнейшим фактором повышения эффективности контрольной работы налоговой инспекции является совершенствование действующих процедур контрольных проверок. Необходимыми признаками любой действенной системы налогового контроля являются:

-наличие эффективной системы отбора налогоплательщиков для проведения документальных проверок;

-применение эффективных форм, приемов и методов налоговых проверок;

-использование системы оценки работы налоговых инспекторов.

Вопрос рационального отбора налогоплательщиков с целью проведения выборочных контрольных проверок становится особо значим в ситуации, где нарушения налогового законодательства принимают массовый характер, что является типичным для современной России. Наиболее эффективной является система отбора, поскольку в ней для проведения

проверок применяются два способа отбора налогоплательщиков: случайный и специальный. Это позволяет охватить налогоплательщиков документальными проверками наиболее полно, а внезапность контрольных проверок и их непредвиденность обеспечивает профилактику налоговых правонарушений. Также представляется очень эффективным проведение целенаправленной выборки тех налогоплательщиков, которые имеют высокую вероятность обнаружения налоговых нарушений.[13]

Перечислим наиболее приоритетные для выездных проверок категории предприятий:

-организации, имеющие значительные изменения в финансово-хозяйственных показателях, приведшим к ухудшению финансового результата. Подобный отбор проводится на основании анализа динамики и уровней финансовых показателей, согласно данным, взятым из формы №2, «Отчет о прибылях и убытках». Этот анализ позволяет исследовать динамику изменения показателей на протяжении ряда отчетных периодов, включая влияние различных факторов, повлиявших на отклонение прибыли от уровня прошлого отчётного периода;

-налогоплательщики, допустившие на протяжении нескольких отчетных периодов убытки от ведения финансово-хозяйственной деятельности. Для выявления скрытых источников средств необходимо провести сравнительный анализ финансовых результатов, полученных в результате деятельности организаций, аналогичных проверяемой;

-налогоплательщики, у которых в результате предыдущих проверок были обнаружены нарушения налогового законодательства, приведшие к начислению финансовых санкций;

-плательщики, которые пользуются налоговыми льготами;

-предприятия, имеющие нулевой баланс;

-налогоплательщики, которые уклоняются от представления отчетности в налоговые органы;

-налогоплательщики, располагающие тремя и более расчетными, текущими, валютными или другими счетами;

-предприятия, которые согласно предоставляемым таможенными органами сведениям об экспортно-импортных операциях осуществляют внешнеэкономическую деятельность;

-организации, вызывающие подозрение в отношении достоверности налоговых расчетов и бухгалтерских отчетов, и на основании наличия фактов, предложенные структурными подразделениями инспекции для проверки;

-предприятия, получившие информацию от правоохранительных органов.

Первоочередная задача налоговой инспекции - постоянное совершенствование методов и форм налогового контроля. Особенно перспективным является дальнейшее увеличение количества проверок по соблюдению налогового законодательства, осуществляемых совместно с налоговой полицией. Как было указано выше, поскольку они имеют высокую результативность, то и дальнейшее продолжение совместных проверок приведет к увеличению объёма поступлений.

Ещё одна действенная форма налогового контроля - перепроверка предприятий, которые повторно допустили сокрытие налогов в крупных размерах на протяжении одного года с момента последнего обнаружения такого сокрытия. Такого рода повторные проверки дают возможность проконтролировать достоверность текущего учета и выполнение предписаний по акту предыдущей проверки.

Как показала практика, проведение рейдов в ночное и вечернее время является весьма полезным инструментом в работе налоговых инспекций; значительным образом возрастает результативность контроля, если применяются перекрестные проверки, сущность которых заключается в

выезде сотрудников одной налоговой инспекции на территорию, принадлежащую другой инспекции.

Наиболее актуальным представляется использование для исчисления налогооблагаемой базы косвенных методов, применение которых может иметь большую пользу в контексте массового уклонения от уплаты налогов и всё большего усложнения форм сокрытия объектов налогообложения, применяемых российскими налогоплательщиками.[14]

Общее сопоставление имущества. Методика для исчисления налогооблагаемого дохода, согласно данному методу, делится на две составляющие:

-учет изменений в имущественном положении, происшедших на протяжении отчетного периода;

-учет личного и произведенного потребления за отчетный период.

На основании этих данных, производится сопоставление декларированных доходов за отчетный период с суммами имущественного прироста, и суммами производственного и личного потребления. Исходя из прироста имущества, имеющего неизвестное происхождение, делается заключение о том, что этот прирост является следствием доходов, полученных и незадекларированных за отчетный период.

Применяемый данный метод, построенный на анализе имеющихся производственных запасов, можно произвести оценку достоверности объекта продаж, отраженного в отчетности, с учётом затрат на производство.

Преимущественная задача совершенствования методов и форм налогового контроля состоит в повышении его эффективности. Однако, без улучшения работы с кадрами достичь этого невозможно.

Несомненную пользу в этом направлении могло бы оказать введение оценки деятельности налоговых инспекторов, занятых проведением контрольных проверок, на основе бальной системы. Идея такой оценки, заключается в том, что согласно категории проверенного предприятия

(крупное, среднее, малое и мелкое) и его отраслевой принадлежности, налоговый инспектор получает баллы. При этом, за данный отчетный период, каждому налоговому инспектору необходимо набрать некую минимальную сумму баллов. Общая сумма набранных баллов является основанием для дальнейших выводов о его служебном соответствии.[15]

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Для проведения налоговых проверок в развитых странах производится сочетание методов случайного и специального отбора налогоплательщиков (с преобладанием последнего). При этом, методом случайной проверки проверяются менее 1% от общего числа налогоплательщиков, тогда как в России больше половины.

Главное условие для повышения эффективности всей системы налогового контроля заключается в максимальной концентрации налоговых органов на проведении проверок тех категорий налогоплательщиков, которые имеют наиболее высокую вероятность обнаружения нарушений. Особую значимость приобретает проблема отбора налогоплательщиков для последующего проведения контрольных проверок на фоне частого нарушения налогового законодательства, что является характерным для современного периода экономического развития РФ, проходящего в сложных условиях трансформационных преобразований.

Как было изучено в процессе исследования, большинство проводимых налоговыми органами выездных проверок, проводятся без глубокого подготовительного анализа, случайным образом, что сильно снижает их эффективность.

В России, налоговый контроль принимает три формы: текущий, последующий и предварительный. При этом, используют следующие методы: обследование, анализ, наблюдение и проверки, подразделяющиеся на выездные и камеральные. Первые - специфический метод налогового контроля, сочетающий все другие методы.

В результате проделанной мною работы необходимо отметить, что наиболее важным фактором увеличения эффективности контрольной

деятельности налоговой инспекции является дальнейшее совершенствование действующих методов налогового контроля:

-подхода к отбору налогоплательщиков для проверок;

-введение системы оценки эффективности работы налоговых инспекторов;

- методов и форм налоговых проверок.

Все отделы призваны осуществлять следующие общие функции:

-рассматривать жалобы, заявления налогоплательщиков, относящиеся к компетенции их отдела;

-обеспечивать качественное и своевременное представление в соответствующие инстанции установленных форм отчетности и другой документации;

-вести в установленном порядке делопроизводство, документооборот, учет поступающих и исходящих информации;

-на основе накопленного опыта, разрабатывают предложения по совершенствованию налогового законодательства.

Одной из основных задач формирования учётно-аналитической информации в системе администрирования является эффективный налоговый контроль, осуществляемый, в том числе и путем проведения налоговых проверок.

НК РФ различает два вида налоговых проверок: камеральная налоговая проверка (ст. 88 НК РФ) и выездная налоговая проверка (ст. 89 НК РФ). Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения

налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплата налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа (ст. 88 НК РФ). В целях устранения возникших между налоговыми органами и налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми агентами) разногласий, а также в целях получения более объективной информации о финансово-хозяйственной деятельности последних налоговый орган вправе принять решение о проведении выездной налоговой проверки.

В целом по результатам проведенного анализа контрольной работы ФНС РФ можно заключить, что основное направление налогового контроля не выявление налоговых правонарушений, а устранение причин, обуславливающих их. Налоговая система Российской Федерации, к сожалению, далека от идеала.

Совершенствование форм и методов налогового контроля должно происходить по следующим направлениям:

-увеличение количества совместных проверок с органами федеральной службы налоговой полиции;

-повторные проверки предприятий, допустивших сокрытие налогов в крупных размерах;

-проведение перекрестных проверок;

-использование косвенных методов исчисления налогооблагаемой базы при наличии законодательных норм.

В системе финансового контроля важное место занимает такой его вид, как налоговый контроль, который призван обеспечивать соблюдение субъектами хозяйствования и гражданами законодательства о налогах и

сборах и в конечном итоге - поступление причитающихся государству налоговых платежей в бюджет вовремя и в полном объеме.

Существование налогового контроля как отдельного вида финансового контроля обусловлено наличием объективной категории налогов и налоговых отношений, которые являются частью финансовых отношений.

Существование налогового контроля обусловлена рядом причин, одной из которых является стремление плательщика так или иначе избежать уплаты налогов. В теории выделяют четыре вида причин уклонения от налогов: моральные, политические, экономические и технические. Однако какими бы они ни были, необходимо противостоять неуплате причитающихся государству налоговых платежей, и в этом велика роль государственного налогового контроля.

Налоговый контроль как деятельность уполномоченных органов может быть структурирован и представлен в виде неразрывно связанных между собой и составляющих единое целое элементов, урегулированных правовым образом.

Наиболее значимыми элементами налогового контроля являются его формы, виды и методы.

Контроль осуществляется уполномоченными органами государства посредством проведения ими конкретных контрольных действий, регламентированных специальным законодательством. При этом контролирующая и контролируемая стороны наделены также законодательно закрепленными правами и обязанностями.

Анализ контрольной работы инспекции Федеральной налоговой службы свидетельствует о том, что в последнее время достаточно высоким является процент выявления тех или иных нарушений по результатам контрольных мероприятий, что свидетельствует о довольно низкой налоговой дисциплине плательщиков. И вместе с тем основными налоговыми нарушениями являются непреднамеренные ошибки бухгалтеров, а не

злостное умышленное уклонение от уплаты налогов. Причиной тому отчасти является несовершенство и нестабильность законодательства о налогах и предпринимательстве.

Подводя итог анализу эффективности контрольной работы ИФНС и давая ей оценку, следует отметить, что, в целом, результативность контрольных мероприятий в плане выявления нарушений налогового законодательства у проверяемых субъектов хозяйствования весьма высока, причем процент допустивших нарушения стабильно высок в течение ряда лет.

Что касается работы с индивидуальными предпринимателями, то здесь приоритетным направлением в последнее время является активизация деятельности инспекции по выявлению незарегистрированной предпринимательской деятельности. В перспективе планируется ее усилить.

Подводя итог вышесказанному, можно отметить, что пути совершенствования налогового контроля в нашей стране на современном этапе заключаются не только в непосредственном повышении результативности форм и методов контрольных мероприятий, но и в совершенствовании налоговой системы в целом. Кроме того, должен меняться сам подход к осуществлению налогового контроля: приоритетным направлением должен стать именно контроль за нелегальным теневым оборотом, а не выявление мелких нарушений, необходимых для выполнения налоговым инспектором доведенного до него «плана».

Делая вывод следует заметить, что повышение качества и эффективности налогового контроля не означает его усложнения. Проведение мероприятий налогового контроля не должно отрицательно влиять на хозяйственную деятельность добросовестных налогоплательщиков. И в любом случае права плательщиков должны в полной мере соблюдаться.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный закон от 24 июля .2010 г. № 198-ФЗ «О федеральном бюджете на 2011 год и на плановый период до 2010 года».
2. Налоговый кодекс РФ. – М.: Инфра, 2011.
3. Акимов И. Какая налоговая политика ожидает нас в ближайшие 3 года // Российская газета. – 2009. – № 51.
4. Беликов С.Ф. Налоги и налогообложение. – Ростов / Дон: Феникс, 2010.
5. Банхаева Ф.Х. Методологические и теоретические положения налогообложения.// Налоговый вестник. – 1999. – № 11.
6. Глухов В.В. Налоги: теория и практика. – СПб., 2005.
7. Глухов В.В., Дольдэ И.В., Некрасова Т.П. Налоги. Теория и практика. – СПб.: Издательство «Лань», 2011.
8. Галкин В.Ю. Некоторые вопросы теории налогов.//Финансы. – 1993. – № 1.
9. Голодова Ж.Г. Трансформация налога на имущество физических лиц в России: предпосылки и направления // Финансы. – 2011. – № 3.
10. Евстигнеев Е.Н. Налоги и налогообложение. – М.: ИНФРА-М, 2010.
11. Зрелов А.П. Проблемы и пути совершенствования налогообложения прибыли: позиция налоговых органов ужесточилась. // Все о налогах . – 2010. – № 12.
12. Иманшапиева М.М. К вопросу о совершенствовании нормативно-законодательной базы регионального и местного налогообложения / «Моя законотворческая инициатива»: Сборник статей. – М., 2011.
13. Князев В.Г. Актуальные налоговые проблемы: взгляд с разных сторон // Финансы. – 2011. – № 8.
14. Куков Е. Два налога в одном. В РФ может быть введен полноценный налог на недвижимость // Российская газета. – 2011.

15. Козырин Л. О современных проблемах реформирования налоговой системы // Финансы. – 2010. – № 1.
16. Мусаева Х.М. Формирование механизма налогового регулировании экономики. –, 2008.
17. Налоги и налогообложение / Под ред. И.Г. Русаковой. – М., 1998.
18. Налоги и налогообложение / Под ред. Б.Х. Алиева. – М.: Финансы и статистика, 2008.
19. Налоги и налогообложение / Под ред. Алиева Б.Х. – М.: Финансы и статистика, 2009.
20. Налоги и налогообложение, 4-е издание: Учебник для вузов/ Под ред. М.В. Романовского, О. В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2009.
21. Налоги и налогообложение / Под ред. Д.Г Черника. – М.: МЦФЭР, 2007.
22. Нестеров В.В. Сущность налога, его общественное назначение.// Налоговый вестник. – 2000. – №2.
23. О налоговой политике в России до 2013 года// Финансы. – 2010. – № 3.
24. Основы налогового права. / Под ред. С. Пепеляева. – М., 2070.
25. Пронина Л.И. Бюджетно-налоговое законодательство и реформа федеративных отношений // Финансы. – 2009. – № 3.
26. Пинская М.Р. Реализация принципа федерализма в налоговой системе России // Финансы и кредит. – 2011. – № 34 (370).
27. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. – М., 2008.
28. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение. – М., 2006.
29. Парцик А.А. Влияние налоговых льгот на инвестиционную привлекательность российских регионов // Все о налогах . – 2010. – № 1.
30. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. – М.: ИНФРА, 2010.

31. http://www.budgetrf.ru – Исполнение федерального бюджета РФ за 2011 г.
32. http://www.nalog.ru