

## Развитие налоговых отношений в условиях реализации разных форм налогового контроля

© 2012 Л.В. Челпанова

Поволжский государственный технологический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: nkc.yola@gmail.com

Рассмотрены направления развития отношений налоговых органов с налогоплательщиками, возникающие в процессе проведения налогового контроля.

*Ключевые слова:* налоговые отношения, налоговый контроль, форма, процедуры налоговых проверок.

Деятельность налоговых органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами налогового законодательства, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов связана с использованием видов, форм и методов налогового контроля. Правильный выбор форм, методов и видов налогового контроля предопределяет его эффективность. Формы, методы и виды налогового контроля составляют механизм налогового контроля. В процессе реализации механизма налогового контроля неизбежно возникают налоговые отношения между налоговыми органами и налогоплательщиками. Особенности этих отношений зависят от форм контроля, особенностей его реализации, используемых процедур и условий, в которых осуществляется сам контроль.

Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) трактует налоговый контроль следующим образом: “Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных настоящим Кодексом”. То есть под налоговым контролем понимаются непосредственно налоговые проверки и действия, которые необходимы специалистам налоговых органов, чтобы эти проверки осуществить. Можно предположить, что если налоговые проверки действительно относятся к категории форм налогового контроля, то все остальные понятия, перечисленные в ст. 82 НК РФ, представляют собой методы, использующиеся при реализации формы налогового контроля - проверок. Такой подход, в нашем понимании, искажает в некоторой степени содержание категорий “форма” и “метод”. Из-за этого возникают про-

блемы при решении налоговых споров в судебных инстанциях.

Используемые судами различные определения форм налогового контроля не могут служить основанием для выделения отдельных самостоятельных форм налогового контроля. Например, терминология, отраженная в постановлениях и решениях различных судов, отличается подходами к трактованию налогового контроля: “проверка порядка исполнения обязанности по уплате налога” (Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 9 февраля 2005 г. □ Ф04-151/2005 (8265-А45-25)), или “контроль за использованием налоговых льгот” (решение Арбитражного суда Читинской области от 14 июля 2004 г. □ А78-3567/2004-С2-19/4), или “проверка своевременности представления налоговой декларации” (Постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 8 сентября 2004 г. □ А56-50241/03; от 28 мая 2004 г. □ А05-13463/03-12), или “проверка своевременности представления налоговой декларации и документов по требованию налогового органа” (Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 12 апреля 2004 г. □ А13-7309/03-05).

Для уточнения понятийного аппарата рассмотрим некоторые методологические основы налогового контроля.

Камеральная и выездная налоговые проверки являются основными формами налогового контроля. Этой позиции придерживаются большинство ученых и специалистов.

Под формой налогового контроля, по мнению ряда авторов экономической и специальной литературы, подразумевается способ конкретного выражения и организации контрольных действий, осуществляемых субъектами налогового контроля на постоянной основе в отношении всех подлежащих контролю субъектов. Под методами налогового контроля следует понимать

приемы и способы, используемые при реализации той или иной формы налогового контроля в зависимости от конкретных обстоятельств<sup>1</sup>.

К методам налогового контроля чаще всего относят: 1) истребование документов; 2) осмотр территорий и помещений; 3) выемку документов и предметов; 4) инвентаризацию; 5) проведение экспертизы; 6) опрос свидетелей; 7) получение объяснений налогоплательщиков; 8) экспертизу.

Для законодательного урегулирования разграничения форм и методов налогового контроля необходимо законодательно сформулировать определения форм и методов налогового контроля.

Налоговые отношения, возникающие в процессе проведения основных форм налогового контроля – камеральной и выездной налоговых проверок, имеют свою специфику. Выездной налоговый контроль связан с проведением проверок непосредственно на предприятиях. Это обязывает налогоплательщиков обеспечить условия для осуществления такого контроля: доступ к необходимой информации, документам, имуществу, имеющему прямое отношение к формированию налоговых баз, и т.д. Чем эффективнее предоставляется информация для контроля, тем качественнее и быстрее осуществляется проведение проверок и оформление ее результатов. От качества доказательной базы напрямую зависит разрешение спорных вопросов в отношении правильности исчисления налоговой базы и налогов. В ряде случаев неразрешимые спорные вопросы рассматриваются уже после проведения выездных налоговых проверок в системе налогового аудита.

Для специалистов налоговых органов выездные налоговые проверки являются более сложной работой, чем камеральные проверки. Преимущество же камерального контроля в том, что он позволяет с наименьшими затратами времени и усилий налогового органа проверить большое число налогоплательщиков на основе представленных ими налоговых деклараций и других документов.

Камеральные налоговые проверки приобретают роль источника информации о наличии налоговых рисков, на основании которых формируются предложения по проведению выездных налоговых проверок. Фактически в настоящее время в рамках проведения камерального налогового контроля осуществляется отдельное направление деятельности – предпроверочный анализ.

Предпроверочный анализ – достаточно новая форма налогового контроля, обеспечиваю-

щая более эффективное планирование выездных проверок.

Использование новой системы планирования выездных налоговых проверок в Республике Марий Эл позволило увеличить долю количества результативных выездных налоговых проверок в общем количестве с 96,9 % в 2007 г. до 98,9 % в 2008 г., 99 % в 2009 г. и 100 % в 2010 и 2012 гг.

В инспекциях создаются отделы, выполняющие функции предпроверочного анализа, или группы, в которых функции предпроверочного анализа закреплены за сотрудниками камеральных отделов с освобождением от других обязанностей.

Накопление, систематизация и анализ документов и информации о налогоплательщике – процесс постоянный и длительный, а выполнение основных задач камеральных отделов связано с проверкой определенного периода деятельности налогоплательщиков (отчетного или налогового). Группа предпроверочного анализа должна стать связующим звеном между отделами камеральных и выездных проверок.

Предпроверочный анализ традиционно начинается с наблюдения, диагностики и анализа показателей, позволяющих определять области деятельности организации (отрасли) с налоговым риском и оценивать налоговый риск на основе среднеотраслевых индикаторов (с учетом возможности применения автоматизированных систем). Затем первоначальный перспективный список плательщиков, кандидатов для выездной налоговой проверки, по результатам полного анализа всей имеющейся и полученной информации должен сузиться.

При осуществлении любых форм налогового контроля важна не только внутренняя информация налогоплательщика, но и внешняя, которую специалисты налоговых органов получают из различных источников. Такую информацию налоговые органы получают из внешних источников в соответствии с действующим законодательством или на основании соглашений об обмене информацией с контролирующими и правоохранительными органами, органами государственной власти и местного самоуправления и информация и по нашим запросам.

Внешними источниками информации могут быть сведения таможенных органов, органов ГИБДД, банков, федеральных служб государственной регистрации, кадастра и картографии, сведения лица, располагающего данными о поставках или закупках товаров (работ, услуг), об арендованных площадях, об объемах потребляемой тепло- и электроэнергии, воды, топлива,

других ресурсов, сведения о проведении торгов по муниципальным и государственным закупкам, размещенным на сайте органов, производящих закупки, и любые всевозможные сведения, например, письма, звонки, жалобы, рекламная информация из средств массовой информации и сети Интернет.

Налогоплательщики, по которым в ходе предпроверочного анализа с учетом поступающей информации предположения о попадании в зоны риска не нашли подтверждения, из списков кандидатов на проверку могут быть исключены.

Методы предпроверочного анализа, которые применяются в регионах РФ, различны.

Большое значение для предпроверочного анализа имеет аналитическая работа, осуществляемая специальными комиссиями налоговых органов, которая может рассматриваться одной из форм налогового контроля.

Среди малоисследованных форм налогового контроля следует назвать работу комиссий налоговых органов. Такие комиссии руководствуются в своей деятельности, выбирая налогоплательщика для проведения контроля, общедоступными критериями самостоятельной оценки рисков<sup>2</sup>. Главных критериев три: убытки в течение длительного времени; большая доля налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость; низкая заработная плата. Поэтому в налоговых инспекциях создаются комиссии по рассмотрению деятельности налогоплательщиков по трем видам налогов или создается общая комиссия по легализации объектов налогообложения.

При управлениях, как правило ФНС России по Республике Марий Эл, действует комиссия по легализации объектов налогообложения (далее - Комиссия). Комиссия осуществляет свою деятельность во взаимодействии с территориальными органами государственных внебюджетных фондов, правоохранительными органами, территориальными органами прокуратуры, Правительством Республики Марий Эл. Основными задачами Комиссии являются:

- обеспечение эффективности работы налоговых органов республики по легализации теневой заработной платы и с убыточными организациями;
- претотвращение и пресечение случаев неправомерного завышения расходов и занижения доходов, неотражения в учете хозяйственных операций, выплаты теневой заработной платы, применения налоговых схем;
- обеспечение наиболее полного поступления платежей в бюджет за счет вывода доходов из тени и анализ результатов работы налоговых органов.

Комиссия в пределах своей компетенции имеет право заслушивать должностных лиц нижестоящих налоговых органов и должностных лиц налогоплательщиков, имеющих финансовые и налоговые убытки, низкий уровень оплаты труда, осуществлять взаимодействие с правоохранительными органами.

Мероприятия в рамках работы комиссий проводятся дополнительно к остальным обязательным мероприятиям налогового контроля и не заменяют мероприятий, проводимых в рамках камеральной проверки, что позволяет сделать вывод о самостоятельности данной формы налогового контроля.

Следует отдельно отметить работу комиссий с организациями, выплачивающими низкую заработную плату и имеющими убытки, она проводится в Республике Марий Эл на постоянной основе ежеквартально в рамках комиссий инспекций и межведомственных комиссий.

Инспекциями на основании представленной убыточными организациями налоговой и бухгалтерской отчетности, пояснений о причинах убыточности, информации, поступающей из внешних источников, проводится анализ финансово-хозяйственной деятельности убыточных организаций. Руководителям убыточных организаций, заявившим убыток по предыдущему году и сохраняющим эту тенденцию в отчетных периодах текущего года, были направлены обращения с предложением перепроверить правильность формирования величины налоговой базы по налогу на прибыль. Одновременно направлялись обращения в адрес собственников убыточных организаций с предложением убедиться в том, что используемый в организации порядок документооборота обеспечивает полноту и своевременность отражения в бухгалтерском учете операций финансово-хозяйственной деятельности.

Общим итогом работы с убыточными организациями в анализируемом периоде за три предыдущие года явилось уменьшение налоговых убытков и доначисление налога на прибыль. Об эффективности такой формы налогового контроля, как работа комиссии по легализации объектов налогообложения, свидетельствует и показатель роста поступлений НДС.

Эффективность налогового контроля, в целом, характеризуется:

- уровнем мобилизации в бюджетную систему налоговых доходов и других обязательных платежей;
- полнотой учета налогоплательщиков и объектов налогообложения;
- снижением числа судебных разбирательств и жалоб налогоплательщиков на действия субъектов налогового контроля.

Заметим, что показатели работы по досудебному урегулированию налоговых споров влияют на результаты эффективности налогового контроля, оцениваемые по каждой налоговой инспекции и управлению.

Налоговый аудит позволяет обеспечить высокий уровень собираемости налогов и поддерживать налоговую дисциплину. В совокупности данные меры приводят к соблюдению законодательства и повышению уровня добросовестного отношения налогоплательщиков к своим обязательствам платить налоги.

В соответствии с концепцией развития налогового аудита в системе налоговых органов Российской Федерации, утвержденной распоряжением Федеральной налоговой службы от 1 сентября 2006 г. № 130, созданные подразделения досудебного урегулирования споров в своей деятельности тесно связаны с подразделениями, осуществляющими налоговый контроль и контроль за работой налоговых органов, по нескольким причинам.

Сотрудники подразделений досудебного урегулирования споров призваны обеспечить важную итоговую стадию осуществленных контрольных мероприятий - вынесение законного и обоснованного решения по материалам осуществленных контрольных мероприятий - выездной налоговой, камеральной проверки, контроля платежной дисциплины, своевременности представления налоговой декларации и т.п.

Несогласие налогоплательщика по вопросу привлечения его к налоговой ответственности, доводы, изложенные им в свою защиту, пред-

ставленные возражения (объяснения) плательщика являются исходным условием начала работы и предметом исследования сотрудника подразделения досудебного урегулирования споров. Для того чтобы они начали действовать, важен сам факт наличия производства по делу о налоговом правонарушении и наличие несогласия лица, привлекаемого к налоговой ответственности. По итогам работы подготавливается экспертное заключение об обоснованности (необоснованности) доводов налогоплательщика.

В настоящее время все больше используется термин “досудебное урегулирование споров”, а не “налоговый аудит”.

Анализ сообщений и заявлений налогоплательщиков о трудностях, с которыми они сталкиваются в налоговых правоотношениях, обобщение результатов разбирательства по заявленным фактам нарушения их прав позволяют своевременно информировать руководящий состав налоговых органов о наличии проблем в практике применения законодательства о налогах и сборах, выработать превентивные меры, направленные на снижение случаев нарушения прав налогоплательщиков.

<sup>1</sup> Горелов А.А. Формы и методы, используемые налоговыми органами при осуществлении мероприятий налогового контроля // Административное и муниципальное право. 2008. № 8.

<sup>2</sup> Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@. Доступ из справ.-правовой системы “Консультант-Плюс”.

*Поступила в редакцию 05.06.2012 г.*