

УДК 336.025

НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ КАК ФОРМЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Почтаренко Н.С.

магистрант,

Приднестровский государственный университет им Т.Г. Шевченко

ПМР, г. Тирасполь

Научный руководитель:

Сафронова Л.М.

к.э.н., доцент,

Приднестровский государственный университет им Т.Г. Шевченко

ПМР, г. Тирасполь

Аннотация

Рассматриваются налоговые проверки как формы налогового контроля с учетом отечественной и зарубежной практики. Раскрывается неоднозначность, дискуссионность правовой классификации форм налогового контроля, и предлагается классифицировать их по функциональному признаку с детализированной классификацией налоговых проверок как самостоятельных форм налогового контроля с целью повышения эффективности контрольной работы в целом и налоговых проверок в частности.

Ключевые слова: налоговый контроль, формы налогового контроля, налоговые проверки.

TAX CONTROL THROUGH TAX AUDIT

Pochtarenko N.S.

master's student

Transnistrian State University named after T.G. Shevchenko

PMR, Tiraspol

Scientific director:

Safronova L.M.

Ph.D., Associate Professor,

Transnistrian State University named after T.G. Shevchenko

PMR, Tiraspol

Annotation.

Given home and foreign tax practices, the article examines tax audit forms. For ways of tax control appear to be ambiguous and debatable, the author offers to range them according to the functions fulfilled. Tax audit as an independent control method needs detailed ranging to upgrade both controlling on the whole and tax audit actions in particular.

Key words: the tax control, forms of the tax control, tax audit.

Для непосредственной реализации налогового контроля субъектами контроля в отношении объектов контроля используется совокупность приемов и способов, форм и методов налогового контроля.

Исходя из содержания налогового контроля, выделяют формы налогового контроля. Причем в последние годы с теоретической точки зрения вопрос о формах налогового контроля приобретает все большее значение и актуальность. Ведь формы проведения налогового контроля представляют собой внешнее выражение практической реализации контрольной деятельности налоговых органов.

Большинство исследователей под формами налогового контроля понимают способы конкретного выражения и организации контрольных действий. Действительно, внешнее проявление конкретного содержания той или иной формы налогового контроля в организации контрольной деятельности выражается в совершении совокупности конкретных действий по применению тех или иных приемов и способов для выявления наличия фактов налоговых правонарушений или установления фактов отсутствия таковых. То есть это организационное единство контрольных мероприятий и процедур, объединенных единой целью.

По мнению Г.Г. Нестерова, Н.А. Попонова, А.В. Терзиди, форма налогового контроля – это регламентированный нормами налогового законодательства способ организации, осуществления и формального закрепления результатов мероприятий налогового контроля. При этом авторы акцент делают на правовую природу формы контроля, ее обусловленность спецификой налоговых норм, поскольку она осуществляется на основе закона и имеет юридические последствия [1, 384].

Вместе с тем данное определение форм налогового контроля исключительно как о регламентированных законодательно способах организации контрольных мероприятий не охватывает всю сложность и полноту этого вопроса.

Бесспорно, все научные исследования устанавливают ведущей, наиболее эффективной формой налогового контроля налоговые проверки. Они являются важнейшим инструментом налогового контроля, позволяющим наиболее полно и обстоятельно проверить соблюдение налогоплательщиком требований законодательства о налогах и сборах.

Отдельные ученые отмечают, что проведение собственно налоговых проверок уполномоченными органами подразумевает понятие «налоговый контроль» в узком смысле слова.

В развитие точки зрения О.А. Мироновой [2, 408] можно утверждать, что поскольку налоги по природе своей содержат в себе объективное противоречие – принудительные денежные отношения, налоговые проверки как формы налогового контроля со стороны государства являются объективной необходимостью.

И анализ законодательных норм, регламентирующих налоговый контроль, подтверждает данное утверждение.

Формы и методы налогового контроля устанавливает Приказ от 05.12.2002 г. Об утверждении инструкции «О порядке проведения налоговыми органами проверок юридических лиц, физических лиц, в том числе индивидуальных предпринимателей Приднестровской Молдавской Республики».

В рамках налогового контроля выделяют такие формы, как:

- Налоговые проверки.
- Получение объяснений налогоплательщиков и иных обязанных лиц.
- Проверка данных учета и отчетности.
- Осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли).
- Другие формы, предусмотренные Приказом от 05.12.2002 г.

Кроме того, при декларировании форм налогового контроля в виде налоговых проверок законодатель одновременно далее конкретизирует их как различную совокупность способов и методов организации контрольных действий налоговых органов.

Также установлены такие виды проверок, как встречная и повторная.

Повторная налоговая проверка, по сути, не имеет самостоятельного содержания, а представляет собой формат первоначальной проверки. Повторная налоговая проверка – это вторичная проверка налоговым органом полноты исчисления налоговых обязательств налогоплательщиком за определенный период времени. Налоговые органы имеют право на проведение повторных выездных проверок только в трех исключительных случаях. К таковым относятся: когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, в случае проведения проверки вышестоящим органом в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа или по уточненной налоговой декларации. В отношении камеральных проверок ограничений по числу повторных проверок нет.

Если при проведении налоговых проверок (как камеральных, так и выездных) у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика, связанной с иными лицами, налоговым органом могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика.

Камеральная проверка – это проверка налоговых деклараций в момент принятия отчетности уполномоченным должностным лицом налогового органа. Это сплошной, массовый, автоматизированный контроль налоговых деклараций, поступающих в налоговый орган. Такая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе деклараций и документов, представленных налогоплательщиком в соответствии с требованиями законодательства, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов и

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМЭ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

сборов. Если в ходе проверки выявляются ошибки в заполнении документов или противоречия в сведениях, то об этом сообщают плательщику с требованием дать объяснения и внести соответствующие исправления.

Выездная (документальная) проверка – более глубокая проверка. Это проверка правильности и полноты исчисления налогов, в ходе которой проверяется достоверность налоговых деклараций, расчетов путем сопоставления их данных с данными первичных документов и бухгалтерских записей. Выездная проверка, как правило, осуществляется с выходом на место (у налогоплательщика). Такие проверки проводятся специалистами налоговых инспекций (а при необходимости совместно с другими контролирующими органами) по мере необходимости, но не реже одного раза в 3 года, на основании решения руководителя налогового органа или его заместителя.

Таким образом, включенный в состав комплекс норм в настоящее время недостаточно детально определяет формы налогового контроля, что влечет неоднозначную арбитражную практику по налоговым спорам, и как следствие, недостаточную эффективность контрольной работы в целом и налоговых проверок в частности. А учитывая все многообразие контрольно-проверочной работы представляется некорректным объединять налоговые проверки в одну форму.

Вместе с тем не только правовая классификация форм налогового контроля, но и существующие научные подходы к данному вопросу не в полной мере адекватно отражают применяемые в мировой и отечественной практике налоговых органов формы контроля. Сложившееся разнообразие в комплексе мер и процедур при проведении налоговых проверок требует дополнительной их классификации. В мировой практике используются разнообразные формы практической организации контрольных проверок. Анализ правовых актов налогового законодательства разных стран, выявляет как различный состав форм налогового контроля, так и налоговых проверок. При этом встречается различное номинальное обозначение при единстве

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМЭ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

содержания данных форм и, наоборот, при сопоставимости формального определения – различное содержание.

Если в Приднестровской Молдавской Республике выделяют два основных вида налоговых проверок: камеральная и выездная, то, например, в Таджикистане предусмотрено три разновидности налоговых проверок: документальная, рейдовая и хронометражное обследование. В Казахстане налоговые проверки как формы контроля отделяются от камерального контроля и подразделяются на следующие виды: документальная проверка и хронометражное обследование. При этом камеральный контроль признается самостоятельной формой налогового контроля.

Налоговое законодательство Украины устанавливает выездные, оперативные, безвыездные налоговые проверки (ст. 16088) [3].

Во Франции налоговый контроль осуществляется в форме проверок налоговых деклараций и документальных проверок [4, 32-34].

В Японии, Канаде, Великобритании, США, Германии налоговые проверки дифференцированы на проверки налоговых деклараций, аудит (основной задачей которых является контроль правильности ведения бухгалтерского/налогового учета) и налоговые/криминальные расследования (являющиеся основой для привлечения налогоплательщика помимо налоговой к административной и уголовной ответственности).

В соответствии с типовой программой налогового аудита Управления по бюджетным вопросам Международного валютного фонда, налогово-проверочная работа включает такие блоки, как:

- Проверка показателей, указанных в отчетах (внутридокументный и перекрестный контроль данных различных отчетов налогоплательщика).
- Регистрационные проверки (внезапные посещения налогоплательщиков в основном вновь созданных малых и средних организаций).

- Специальные и комплексные проверки (документальный выездной контроль).
- Расследование случаев налогового мошенничества. В наиболее серьезных случаях мошенничества может понадобиться проведение уголовного расследования, что может подразумевать обыски (в офисах или дома), изъятие улик, показания свидетелей и т. д. Такие расследования должны проводиться в соответствии с уголовным правом.

Таким образом, общепризнанными формами контрольной деятельности налоговых органов являются камеральная проверка (проверка налоговых деклараций) и выездная проверка (налоговый аудит). Неоднозначная позиция складывается в отношении форм оперативной контрольной работы и налоговых расследований.

Вместе с тем если оперативные проверки (рейды) рассматривать как разновидность выездной проверки, то изначально видна несостоятельность данного контроля. Выездная налоговая проверка осуществляется на основании решения руководителя налогового органа или его заместителя о проведении выездного контроля конкретного налогоплательщика (с указанием наименования/ФИО, ИНН). И такой вид налогового правонарушения, как ведение предпринимательской деятельности без постановки на учет невозможно выявить ни камерально на основе деклараций (так как их не представляют), ни выездной проверкой. В данной ситуации оперативные рейды – одна из самых эффективных форм контрольной работы, которая дает положительный результат. Но для закрепления этих результатов необходимо правовое урегулирование данной формы контроля.

Задачей оперативного контроля является не только выявление незарегистрированной предпринимательской деятельности, но и контроль за полнотой оприходования денежных средств в кассу, выявление граждан, трудящихся без официального оформления и получающих зарплату «в конвертах», с которой не уплачивается налог с доходов физических лиц и т. п.

Налоговое расследование как форма налогового контроля применяется в США, Японии, Швейцарии, Германии. В этих странах в состав налоговых органов входят специальные подразделения, обладающие правом расследовать налоговые преступления и осуществлять необходимые оперативно-розыскные мероприятия для борьбы с налоговыми преступлениями.

Например, в США Служба внутренних доходов включает в себя Управление налоговых расследований, на которое возложены задачи ведения оперативной работы, криминалистических исследований, информационно-аналитического обеспечения деятельности налоговых органов. Контрольную деятельность по выявлению и пресечению налоговых нарушений в Японии на основании «Закона о контроле за нарушениями в сфере общегосударственных налогов» осуществляет департамент проверок и криминального расследования, в структуру которого входит отдел аудита, отдел криминального расследования и отдел по международному сотрудничеству в области расследований. Процедуры проведения криминального расследования прописаны в вышеупомянутом «Законо о контроле за нарушениями в сфере общегосударственных налогов». Согласно его положениям практикуются такие методы, как допрос подозреваемых и свидетелей, проверки бухгалтерских учетно-отчетных документов, обыски помещений (при получении санкции прокурора) с целью получения и изъятия доказательств. По завершении такого расследования принимается решение о передаче его результатов прокурору для возбуждения уголовного дела в суде [5].

В сегодняшних условиях сложность системы налоговых расследований обусловлена тем, что налоговые органы и подразделения, осуществляющие в интересах противодействия налоговым правонарушениям оперативно-розыскную деятельность, дознание, предварительное следствие и административную деятельность, находятся в различных ведомствах, а не

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМЭ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

сосредоточены в рамках единой национальной налоговой администрации [6]. Но бесспорно то, что данная форма налогового контроля действенна.

Таким образом, основываясь на сравнительном анализе законодательных норм, регламентирующих налоговые проверки в ПМР и других странах, а также сложившейся практике организации контрольной деятельности налоговых органов, предлагается классифицировать формы налогового контроля по функциональному признаку с детализированной классификацией налоговых проверок как самостоятельных форм налогового контроля в следующем виде:

- Регистрация и учет налогоплательщиков и объектов, подлежащих налогообложению, или «государственный налоговый учет».
- Учет налоговых платежей и задолженности в бюджет, или мониторинг платежной дисциплины.
- Камеральные проверки (проверки данных отчетности), или камеральный контроль.
 - Выездные (документальные) проверки, или налоговый аудит.
 - Оперативные рейды.
 - Налоговые расследования.
 - Другие формы.

То есть формы налогового контроля представлены учетными и проверочными формами контроля, где контрольно-проверочная деятельность налоговых органов представлена такими формами налогового контроля, как камеральный контроль, налоговый аудит, оперативные рейды и налоговые расследования.

Цель любой из вышеперечисленных форм едина: контроль соблюдения налогового законодательства. А вот объект контроля, предмет контроля и совокупность взаимоувязанных и дополняющих друг друга применяемых методов, и процедур контроля специфичны для каждой из форм.

Выше уже было отмечено, что содержание контрольной деятельности и конкретная форма контроля во многом определяются приемами, применяемыми уполномоченными контролирующими органами, т. е. форма существует в неразрывном единстве с методами контрольной деятельности.

Данная классификация контрольно-проверочной деятельности в рамках налогового контроля позволит более адекватно и оптимально урегулировать правовую регламентацию форм налогового контроля во избежание налоговых споров, и как следствие, повысить эффективность контрольной работы в целом и налоговых проверок в частности.

Библиографический список

1. Нестеров Г.Г., Попонов Н.А., Терзиди А.В. Налоговый контроль: учеб. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Эксмо, 2009. – 384 с.
2. Миронова О.А. Налоговое администрирование: учеб. пособие. – М.: Изд-во Омега-Л, 2005. – 408 с.
3. Сравнительный анализ правового обеспечения налоговых проверок в странах СНГ. – URL: <http://alldocs.ru>.
4. Попонова Н.А. Налоговый контроль во Франции // Финансы. – 2000. – № 10. – С. 32–34.
5. Сайт Федеральной налоговой службы. О налоговой системе Японии. – URL: <http://www.nalog.ru>.
6. Кваша Ю. Система налоговых расследований в Российской Федерации. – URL: <http://alldocs.ru>.

Оригинальность 75%