**Реферат**

Курсовая работа содержит 6 страницу, 4 рисунка, 8 таблиц, 35 источников литературы.

Налоговый контроль, формы налогового контроля, учет налогоплательщиков, налоговые проверки, оперативный и периодический контроль, документальный и фактический контроль, правовые основы налогового контроля.

Объектом исследования выступает Межрайонная ИФНС России №1 по РМ.

Предмет исследования – организация контроля за налогообложением юридических и физических лиц в Межрайонной ИФНС России №1 по РМ.

Цель курсовой работы – исследовать теоретические и практические аспекты организации налогового контроля за налогообложением юридических и физических лиц в России и дать рекомендации по его совершенствованию (на примере Межрайонная ИФНС России №1 по РМ).

В процессе работы использовался метод абстрактно-логический, аналитический, сравнительный, экономико-статистический, графический.

В результате исследования изучены теоретические основы налогового контроля за налогообложением юридических и физических лиц; исследован механизм контроля за налогообложением юридических и физических лиц в ИФНС России №1 по РМ; даны рекомендации по его совершенствованию.

Область применения – в практике работы Межрайонной ИФНС России №1 по РМ.

**Содержание**

Введение 5

1 Теоретические основы контроля за налогообложением юридических

и физических лиц 7

1.1 Экономическая сущность налогового контроля 7

1.2 Правовые основы организации контроля за налогообложением

юридических и физических лиц 11

1.3 Актуальные проблемы налогового контроля в современных условиях

2 Исследование механизма контроля за налогообложением

юридических и физических лиц (на примере МРИ ФНС России №1

по РМ) 21

* 1. Исследование организации налогового контроля в налоговой

инспекции 21

* 1. Оценка результатов проведения налоговых проверок как формы

налогового контроля 36

2.3 Анализ взысканных сумм, дополнительно начисленных в рамках

налоговых проверок 31

3 Совершенствование налогового контроля за налогообложением

юридических и физических лиц 38

3.1 Пути повышения эффективности налогового контроля в налоговых

инспекциях 38

3.2 Развитие нормативно-правового регулирования налогового

контроля 42

3.3 Зарубежный опыт организации налогового контроля и возможность

его использования в отечественной практике 47

Заключение 54

Список использованных источников 59

**Введение**

Начало XXI века ознаменовалось проведением в России масштаб­ной налоговой реформы, которая не имела ранее аналогов в истории налогообложения. Началом реформы послужило принятие специаль­ной части Налогового кодекса Российской Федерации, на­правленной на снижение номинального налогового бремени, упроще­ние и унификацию налогового законодательства, преодоление карательного характера налогового контроля. Реализация задачи сни­жения налогового бремени для добросовестных налогоплательщиков позволила предпринимательскому сообществу решить ряд насущных практических вопросов, таких как ликвидация барьеров, препятству­ющих развитию бизнеса, снижение издержек, связанных с исполнени­ем налогового законодательства. Была достигнута определенная про­зрачность операций налогоплательщиков, сужены возможности для легального и нелегального снижения налоговых платежей. В ходе про­ведения реформы была поставлена и в значительной степени решена задача повышения правовой защищенности налогоплательщиков; важ­ным успехом стало и повышение уровня собираемости налогов.

Вместе с тем проведение налоговой реформы со всей очевидно­стью показало значимость и актуальность проблемы дальнейшего раз­вития института налогового контроля. Снижение налого­вого бремени должно сопровождаться повышением общего уровня налогового контроля за налогообложением юридических и физических лиц. Однако сегодня он не устраивает в полной мере ни государство, ни налогоплательщиков.

В связи с этим вопросы качественной организации контроля за налогообложением юридических и физических лиц остаются в центре внимания налоговой политики государства, ориентированной на среднесрочную перспек­тиву.

Цель дипломной работы – исследовать теоретические и практические аспекты организации налогового контроля за налогообложением юридических и физических лиц в России и дать рекомендации по его совершенствованию (на примере Межрайонная ИФНС России №1 по РМ).

В соответствии с целью работы нами были поставлены следующие задачи:

* раскрыть экономическую сущность и формы налогового контроля;
* рассмотреть правовые основы организации контроля за налогообложением юридических и физических лиц
* выявить актуальные проблемы налогового контроля в современных условиях;
* исследовать организацию налогового контроля в МРИ ФНС России №1 по РМ;
* оценить результаты проведения налоговых проверок в Инспекции;
* провести анализ взысканных сумм, дополнительно начисленных в рамках налоговых проверок;
* предложить пути повышения эффективности налогового контроля в налоговых инспекциях;
* обозначить направления развития нормативно-правового регулирования налогового контроля;
* изучить зарубежный опыт организации налогового контроля и показать возможности его использования в отечественной практике.

Объектом исследования выступает Межрайонная ИФНС России №1 по РМ.

Предмет исследования – организация контроля за налогообложением юридических и физических лиц в Межрайонной ИФНС России №1 по РМ.

Информационная база исследования – литературные источники, нормативные документы, данные периодической печати по теме исследования.

**1 Теоретические основы контроля за налогообложением**

**юридических и физических лиц**

**1.1 Экономическая сущность налогового контроля**

Не секрет, что одной из важнейших составляющих государственного управления налоговыми поступлениями (налогового администрирования) является налоговый контроль. От организации и эффективности работы данного механизма во многом зависит эффективность всей налоговой системы в целом. Конечно же, налоговый контроль не может являться панацеей от неадекватной системы налогообложения, но, тем не менее, любой даже самый выверенный механизм налогообложения без надлежащего налогового контроля оказывается нежизнеспособен.

Официальное определение налогового контроля приведено в ст. 82 НК РФ в редакции, действующей с 1 января 2007 г.: «Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим Кодексом» [2]. Такое определение ближе всего к определениям налогового контроля, дававшимся сторонниками первой из указанных точек зрения.

По нашему мнению, налоговый контроль может существовать только как система взаимосвязанных между собой элементов, с использованием которых и должно формироваться определение понятия налогового контроля. Составляющие этой системы [7, c. 29]: форма государственного управления; налогово-правовая норма; принципы налогового контроля; налоговые контрольные отношения; формы и методы налогового контроля; уполномоченные государственные органы, деятельность которых направлена на предупреждение и выявление нарушений налогового законодательства и привлечение к ответственности; форма обратной связи, посредством которой налоговый орган получает необходимую информацию о деятельности налогоплательщика.

Взаимосвязанные части этой системы дают нам возможность рассматривать налоговый контроль как организационно-правовой механизм, используя который государство осуществляет правовое регулирование в сфере контрольных налоговых отношений с помощью налогово-правовых норм, создает систему уполномоченных органов, которые осуществляют от имени государства деятельность по контролю за соблюдением налогового законодательства с использованием специальных форм и методов, создает условия для эффективного взаимодействия уполномоченных органов как между собой, так и с обязанными лицами.

Наиболее полное определение налогового контроля должно содержать указание на субъекты и объекты контроля, правовую основу контроля и цели контроля.

Субъектами налогового контроля выступают налоговые органы, органы государственных внебюджетных фондов, таможенные органы, ФСЭНП. Отдельными контрольными полномочиями относительно сферы налогообложения обладают Счетная палата РФ и Минфин России.

Объектами налогового контроля являются движение денежных средств в процессе аккумулирования публичных денежных фондов, а также материальные, трудовые и иные ресурсы налогоплательщиков.

Цель налогового контроля может быть определена как обеспе­чение законности и эффективности налогообложения. Наиболее ярко это выражается в проверке соблюдения специальных налого­вых режимов.

Сущность налогового контроля раскрывается в его функциях:

* обеспечение поступлений в бюджеты разных уровней за счет налоговых платежей;
* воспрепятствование посредством проверки исполне­ния налогового законодательства уходу от налогов со сторо­ны налогоплательщиков;
* соблюдение налогоплательщиками налоговой дисцип­лины и налогового законодательства, полноты и своевремен­ности уплаты налоговых платежей;
* выявление резервов увеличения налоговых поступле­ний в бюджеты.

Налоговый контроль осуществляется путем реализации государственными органами специальных мероприятий, именуемых формами налогового контроля. Набор мероприятий или форм налогового контроля достаточно обширен.

Оперативный контроль представляет собой проверку, которая осуществляется в пределах отчетного периода по завершении контролируемой операции в соответствии с ее качественной и количественной характеристиками. Источниками данных для оперативного контроля служат плановая, оперативно-техничес­кая, статистическая и бухгалтерская информация.

Периодический контроль – это проверка за определенный от­четный период планов, смет, норм и нормативов, первичных документов, отчетов, записей в учетных регистрах, отчетности и других источников. Задача такой проверки – установить, соблю­даются ли требования налогового законодательства, уплачивают­ся ли своевременно и в полной мере налоги, а также вскрыть на­рушения и принять меры к их устранению [31, c. 179].

Документальный контроль – это проверка, при которой содер­жание проверяемого объекта и его соответствие регламентиро­ванному значению определяются на основании данных, содержа­щихся в документах (первичных и сводных).

Фактический контроль – это проверка, при которой количест­венное и качественное состояние проверяемого объекта уста­навливаются на основании обследования, осмотра, обмера, пересчета, взвешивания, контрольной закупки, контрольной поставки и т. п.

В соответствии с действующей редакцией НК РФ налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов посредством: налоговых проверок; получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора; проверки данных учета и отчетности; осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли); в других формах, предусмотренных НК РФ. В ст. ст. 83-98 гл. 14 («Налоговый контроль») НК РФ описан порядок проведения налоговых проверок (ст. ст. 87-89) и осмотра (ст. 92). Порядок же осуществления таких форм налогового контроля, как получение объяснений при проверке данных учета и отчетности, НК РФ не регламентирован [2].

В указанной гл. 14 НК РФ, наряду с упомянутыми, перечислены и следующие контрольные мероприятия: учет организаций и физических лиц (ст. ст. 83-86); участие свидетеля (ст. 90); доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки (ст. 91); истребование документов при проведении налоговой проверки (ст. 93); истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках (ст. 93.1); выемка документов и предметов (ст. 94); экспертиза (ст. 95); привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля (ст. 96); участие переводчика (ст. 97); участие понятых (ст. 98). В рассматриваемой связи интересно отметить, что описание процедур проведения указанных мероприятий дано "вперемешку" с описанием процедур осуществления "форм налогового контроля" [2].

Анализ перечисленных в гл. 14 НК РФ контрольных мероприятий позволяет сделать вывод о том, что они имеют разное значение для работы по проверке деятельности налогоплательщиков с точки зрения уплаты ими налогов и соблюдения налогового законодательства. Статьи, входящие в состав указанной главы, регламентируют: собственно формы налогового контроля (учет налогоплательщиков, налоговые проверки); отдельные мероприятия по сбору доказательств наличия налоговых правонарушений, которые могут быть проведены в ходе налогового контроля (осмотр, экспертиза, выемка и т.п.); порядок документирования доказательств, получаемых в ходе налогового контроля и производства по делу о налоговом правонарушении (составление протокола, привлечение понятых).

Действительно, если налоговая проверка является самостоятельным направлением налоговой работы, позволяющим выявлять и пресекать нарушения законодательства, допускаемые плательщиками, то осмотр, опрос свидетелей и некоторые другие "формы" являются лишь инструментами контроля, способами сбора доказательств о совершенных налоговых правонарушениях.

Итак, с учетом сказанного налоговый контроль – это деятельность уполномоченных государственных органов, формы и методы которой регламентированы законодательством РФ, с целью обеспечения полного и своевременного выполнения налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами и иными обязанными лицами налоговых и иных обязательств, возлагаемых на них налоговым законодательством РФ в связи с их деятельностью или имущественным положением. Формы налогового контроля подразделяются в зависимости от сроков (оперативный и периодический) и источников получе­ния информации (документальный и фактический). Основными формами налогового контроля являются: учет налогоплательщиков (как организаций, так и физических лиц); налоговые проверки (камеральные и выездные); контроль за полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и сборов (в настоящее время эта форма налогового контроля в НК РФ вообще не описана). Однако четкий перечень форм проведения налогового контроля в законодательстве отсутствует. Некоторые формы налогового контроля в НК РФ названы, но порядок их проведения не установлен.

**1.2 Правовые основы организации контроля за налогообложением юридических и физических лиц**

Правовым обеспечением налогового контроля высту­пает совокупность правовых норм, которая в науке финансового пра­ва определяется как налоговое право. Формы выражения норм нало­гового права или источники налогового права, составляющие систему правового обеспечения налогового контроля, следующие: Конституция Российской Федерации (Конституция РФ); постановления и определения Конституционного Суда Россий­ской Федерации (КС РФ); постановления и определения конституционных (уставных) су­дов субъектов Российской Федерации; решения Пленумов Верховного Суда Российской Федерации (ВС РФ) и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (ВАС РФ); решения ВС РФ; решения ВАС РФ; законодательство о налогах и сборах.

Согласно ст. 1 НК РФ, в систему законодательства о налогах и сборах входят [2]: Налоговый кодекс и принятые в соответствии с ним федераль­ные законы; законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, которое состоит из законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, принятых законодательными (представитель­ными) органами власти субъектов Федерации; нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые пред­ставительными органами местного управления.

Решение задач налогового контроля обусловливает повышенный интерес представителей правовой науки к изучению противоречий, присущих процессам становления и функционирования правовой системы Российской Федерации. Налоговое законодательство – это значительная часть российской правовой системы, и от его качества напрямую зависит соблюдение основополагающих принципов налогового права, таких как установление налогов только законом; однократность обложения; определение всех элементов налога и др. Новое российское налоговое право создавалось в совершенно новых условиях хозяйствования, без какой-либо законодательной и практической базы. Приходилось быстро реагировать на революционные экономические процессы, срочно пополнять бюджеты, и это не могло не повлиять на уровень юридической техники принятых налоговых нормативных актов, их коллизионность.

Налоговая отрасль права стала одной из самых коллизионных в современной России. Динамика налоговых конфликтов с каждым годом возрастает. Это говорит, в частности, о неравнозначном толковании норм налогового права, что ведет к спорной правоприменительной налоговой практике. Немало положений актов законодательства (включая Налоговый кодекс) по-прежнему содержат нечеткие формулировки, отсюда неопределенность в их восприятии, толковании и применении. Кроме того, некоторые положения Налогового кодекса РФ уже сейчас нуждаются в законодательном корректировании.

Следует констатировать, что действующая редакция Налогового кодекса далека от идеала. Главным недостатком окончательной редакции Налогового кодекса является отсутствие разумного баланса прав налоговых органов и налогоплательщиков, что угрожает эффективности фискальной системы. Вместо взвешенных решений по каждой конкретной проблеме налогового администрирования, в Налоговом кодексе допущены явные перекосы в пользу налогоплательщиков в одних вопросах, которые компенсируются такими же перекосами в пользу налоговой администрации в других. То и другое одинаково опасно. С одной стороны, чрезмерная щепетильность в защите прав налогоплательщиков может обернуться неспособностью налоговой администрации обеспечить доходные поступления в бюджет, необходимые для выполнения государством его функций. С другой стороны, предоставление налоговой администрации слишком обширных полномочий может существенно затруднить хозяйственную деятельность и дестимулировать экономическую активность налогоплательщиков. Еще одним недостатком норм налогового кодекса, посвященных полномочиям налоговых органов, по нашему мнению, является использование неопределенных формулировок, предоставляющих налоговым органам широкую свободу усмотрения. В ряде случаев основанием для принятия важных властных решений является субъективное мнение должностных лиц налоговых органов, не опирающееся на какие-либо объективные факты. Это создает предпосылки для коррупции и делает практически невозможным обжалование решений налоговой администрации [30, c. 12].

К числу прочих недостатков Налогового кодекса, на наш взгляд, следует отнести: отсутствие четкости в определении таких базовых понятий налогового законодательства как понятия налогоплательщика, местонахождения налогоплательщика, налогового резидента; отсутствие указаний на принципы распределения налоговых поступлений от различных территориальных подразделений юридического лица между региональными и местными бюджетами; ограниченность арсенала средств, предоставленных налоговым органам для борьбы с налоговыми правонарушениями; недостаточная проработка методики использования налоговыми органами косвенных признаков для исчисления налогового обязательства (в том числе замены объявленной цены сделки на рыночную); распространение принципов уголовного права на налоговые правоотношения, что выражается, в частности во включении признака вины в понятие налогового правонарушения, установлении презумпции невиновности налогоплательщика, дифференциации санкций за налоговые правонарушения в зависимости от формы вины; нерациональный подход к использованию юрисдикционных органов для обжалования решений и действий налоговой администрации; отсутствие указаний на необходимость формирования специализированных органов по рассмотрению налоговых споров; излишне обременительный для налоговой администрации порядок взыскания штрафов за налоговые правонарушения; практически полное отсутствие регламентации производства по делам об административных правонарушениях.

Требование отсутствия пробелов в налоговом законодательстве закреплено в ст. 3 НК РФ. Данная статья содержит норму, обязывающую законодателя определять в нормативном порядке все существенные элементы юридического состава налога. Также в целях ликвидации пробелов в налоговом праве действует правило, позволяющее толковать все неустранимые сомнения в налоговых нормах в пользу налогоплательщика. Для обеспечения эффективности действия норм налогового права необходим высокий уровень законодательной техники при разработке и принятии, а также введении в действие указанных норм. Под законодательной техникой понимается система правил и приемов подготовки наиболее совершенных по форме и структуре нормативных актов. Законодательная техника призвана давать указания законодателю относительно правильного, юридически строгого формирования и конструирования нормативных актов. В случае нарушения законодателем правил юридической техники при создании нормы налогового права норма не сможет действовать эффективно. Например, при формулировании нормы ст. 32 НК РФ были нарушены правила законодательной техники, что выразилось в закреплении обязанности налоговых органов предоставлять бесплатную информацию налогоплательщикам без установления процедурного механизма [35, c. 13].

В ст. 2 НК РФ к предмету регулирования отнесен далеко не полный круг налоговых отношений, а только властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов, отношения, возникающие в процессе налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В то же время налоговые отношения охватывают также сферу реализации налоговой политики Правительства РФ и других государственных органов исполнительной власти в пределах предоставленных им законодательством прав; вопрос о предмете налогового законодательства субъекта РФ; вопросы перераспределения налогов между бюджетами разного уровня; финансовой (налоговой) дисциплины; финансовой информации (налогового консультирования); бухгалтерского учета; специфику оценочной деятельности и ценообразования при исчислении налогооблагаемой базы по всем видам налогов; порядок возмещения убытков и вреда, причиненного действиями налоговых органов; порядок возврата налогов из бюджета, налогово-бюджетные зачеты; вопросы международного налогообложения, применения иностранного права в налоговых отношениях с иностранным элементом; особенности налогообложения в зависимости от форм организации капитала (бизнеса) и многие другие.

Применительно к налоговому праву любого государства системный подход более эффективно обеспечивает регулирование всего комплекса налоговых отношений и каждого его элемента в отдельности.

По мнению Г.В. Петровой, НК РФ как акт высшей юридической силы четко не раскрывает комплексный характер налоговых отношений как специальных властных отношений, возникающих в процессе налогообложения. В НК РФ отсутствуют базовые положения, необходимые при регулировании любых властных отношений, в том числе и в налоговой сфере [35, c. 14]:

* нет упоминания о Конституции РФ, т.е. о том, что к налоговым властным отношениям применяются конституционные принципы и нормы;
* кроме функций налоговых органов и органов внутренних дел, подробно не определяется участие (функции) в налоговых властных отношениях ни одного государственного органа, включая Правительство РФ, которое согласно ст. 15 Федерального конституционного закона "О Правительстве Российской Федерации" разрабатывает и реализует налоговую политику;
* нет системы общих принципов налогообложения, которые на основании п. "и" ст. 72 Основного Закона страны составляют конституционную основу правового регулирования налоговой системы и реализации совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов в сфере налогообложения.

Некоторые "основные начала" законодательства о налогах и сборах, изложенные в ст. ст. 3 и 5 НК РФ, нельзя считать в полном смысле конституционными "общими принципами", поскольку вместе они должны составлять специальную главу Кодекса с постатейным разъяснением каждого принципа как конституционной гарантии прав государства и гражданина (как это сделано, например, в БК РФ).

Эти концептуальные недоработки и положения ст. 1 НК РФ о том, что налоговое законодательство состоит из НК РФ и соответствующих ему налоговых законов, побуждают правоприменителя к "узкому" подходу при толковании и реализации норм налогового законодательства, когда при внутренних противоречиях норм НК РФ или при пробелах правового регулирования в НК РФ неясности решаются исходя из смысла тех же сложных, объемных или противоречивых норм НК РФ.

Вышеуказанные недостатки действующей редакции Налогового кодекса приводят к выводу о необходимости его существенной переработки.

Итак, правовые основы организации контроля за налогообложением юридических лиц заложены в: Конституции РФ; Налоговом кодексе и принятых в соответствии с ним федераль­ных законах; законодательстве субъектов РФ о налогах и сборах; указах и распоряжениях Президента РФ; постановлениях и распоряжениях Правительства РФ; постановлениях, приказах, распоряжениях, письмах субъектов на­логового контроля; международно-правовых источниках налого­вого права. В настоящее время правовое регулирование налогового контроля в России сопряжено с многочисленными проблемами, которые возникают вследствие коллизионости норм НК РФ.

* 1. **Актуальные проблемы налогового контроля в современных**

**условиях**

Проведение налогового контроля за налогообложением юридических лиц, в том числе налоговых проверок, сопряжено с многочисленными проблемами. Не только результат налоговой проверки и соответствующие выводы и взаимные претензии сторон, но и сам ход ее проведения потенциально являются конфликт­ными.

Рассмотрим некоторые проблемы организации работы налоговых инспекций по камеральной проверке деклараций налогоплательщиков – юридических лиц.

Налоговые инспекции имеют в своем составе многочисленные (15-20 процентов от численности персонала) отделы камеральных проверок, укомп­лектованные квалифицированными, опытными сотрудниками. Потенциал этих отделов (затраты рабочего времени) используется нерационально, так как приходи­тся выполнять малопроизводительную работу технического характера [10, c. 163].

Работники отделов камеральных проверок допускают большое количество ошибок, причем они носят технический или арифметический характер. В настоящее время показатели, характеризующие размер налоговой базы, отражаемые в налоговых декларациях, очень слабо связаны с показателями бухгалтерской отчетности. Соответственно обязанность сдавать в инспекцию и бухгалтерскую отчетность, и налоговые декларации, в которых многие пока­затели называются одинаково, но по сути своей различны, путает бухгалтеров и налоговых инспекторов, не имеющих опыта работы, понуждает их "увязы­вать" и "стыковать" то, что не должно увязываться и стыковаться в принципе. Отсюда - ошибки.

Выездная налоговая проверка является наиболее трудоемкой формой налогового контроля и сама по себе, практически не поддается автоматизации. Это творческий процесс, связанный с использованием всех знаний и опыта проверяющих для анализа документов плательщика и иной информации о нем. Однако это не значит, что вся работа на этом технологи­ческом участке делается вручную.

Использование вычислительной техники и программ на участке докумен­тальных проверок возможно для выполнения следующих операций [10, c. 237]:

1. Выбор объектов для проверки.

2. Помощь проверяющим в систематизации и группировке первичных бухгалтерских документов с целью выявления незавершенных оборотов, выявления всех операций, осуществленных с каждым конкретным контрагентом и облегчения сбора доказательств и написания акта.

3. Помощь проверяющим в оформлении результатов проверки.

4. Отражение результатов проверки в лицевых счетах проверенных пла­тельщиков и контроль за своевременностью и полнотой поступления в бюджет доначисленных налогов, пени и санкций.

Необходимо отметить, что наибольшую сложность в части автоматиза­ции представляют первые две операции. Третья и четвертая операции явля­ются по сути своей техническими и достаточно хорошо поддаются программированию.

Процедура отбора налогоплательщиков для проведения выезд­ных налоговых проверок очень трудоемкая. Она включает следующие этапы [16, c. 82].

Этап 1. Определяется количество налогоплатель­щиков, которые могут быть включены в план проведения выезд­ных налоговых проверок на предстоящий квартал исходя из по­казателя средней сложившейся нагрузки на одного налогового инспектора за последние два года.

Этап 2. После того как определено количество налогопла­тельщиков, формируются списки налогоплательщиков, подлежащих обязательному включению в план выездных налого­вых проверок.

Этап 3. Составляются списки налогоплательщиков, подлежа­щих первоочередному включению в план проведения выездных налоговых проверок.

Этап 4. Из сформированного списка отбираются налогопла­тельщики, проверка которых представляется приоритетной.

Этап 5. Исходя из конкретных особенностей соответствую­щей территории, обслуживаемой налоговым органом, и возмож­ностей инспекторского состава формируется список налогопла­тельщиков для включения в план проведения выездных налого­вых проверок.

Не менее трудоемок процесс при проверки учетной документации налогоплательщика – юридического лица. Во-первых, проверке подлежит большое количество документов.

Во-вторых, в случаях когда изучаются учетные документы налогопла­тельщика, хранящиеся в электронном виде, встает вопрос о необхо­димости привлечения специалиста в области информационных технологий для участия в проверке.

В-третьих, в ходе проверки учетной документации налогоплательщика проводится многосторонний ее анализ.

Налоговым инспекторам, проводящим выездную налоговую проверку нередко приходится восстанавливать бухгалтерский учет на проверяемом пред­приятии исходя из тех документов, которые были представлены им для про­верки. Не исключено, что часть документов выданы для проверки не будут, что не позволит в полном объеме охватить проверкой облагаемые обороты плательщика, оценить суть хозяйственных операций, выявить всю выручку и все затраты, которые могут быть умышленно или неосторожно замаскирова­ны под дебиторскую и кредиторскую задолженность.

Если в ходе выездной налоговой проверки имеет место отсутствие у налогоплательщика учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения этого учета с нару­шением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги, суммы налогов, подлежащие внесению в бюд­жет (внебюджетные фонды), то представитель налогового органа должен расчетным путем на ос­новании имеющейся у налогового органа информации о нало­гоплательщике или данных об иных аналогичных налогоплатель­щиках определить недостающую информацию.

Часть скрытых документов может быть "обнаружена" плательщи­ком уже после окончания проверки и ознакомления его с актом, и использо­ваться для написания разногласий по проверке. Такие "найденные" документы могут полностью изменить картину хозяйственной деятельности плательщика и привести к полному пересмотру результатов проверки. В результате, про­верка может завершиться не доначислениями, а уменьшением сумм налогов, внесенных плательщиками в бюджет.

Положение усугубляется тем, что плательщикам не запрещено представ­лять новые, не исследованные в ходе проверки по причине отсутствия, доку­менты на любой стадии обжалования результатов проверки. Бывают случаи, когда проверка делается по одним документам, в ходе рассмотрения разно­гласий на уровне территориальной инспекции фигурируют другие, на уровне регионального налогового органа – третьи, на уровне ФНС – четвертые. Со­став представляемых на разногласия документов каждый раз корректируется в соответствии с итогами рассмотрения на предшествующем уровне. Налого­вый кодекс не предусматривает каких-либо ограничений ни по срокам, ни по составу пакета документов, представляемых в связи с разногласиями [10, c. 238].

Итак, актуальные проблемы проведения налогового контроля, в частности налоговых проверок состоят в следующем: нерационально используется потенциал отделов камеральных проверок; работники отделов камеральных проверок допускают большое количество ошибок; сложность выбора объектов для выездной налоговой проверки; трудности автоматизации первичных бухгалтерских документов, изъятых в ходе выездной налоговой проверки; большое количество сокрытых документов.

**2 Исследование механизма контроля за налогообложением юридических и физических лиц (на примере МРИ ФНС России №1 по РМ)**

**2.1 Исследование организации налогового контроля в налоговой инспекции**

Межрайонная Инспекция Федеральной налоговой службы № 1 по Республике Мордовия образована в январе 2005 года и, являясь территориальным органом Федеральной налоговой службы, входит в единую централизованную систему налоговых органов. Инспекция находится в непосредственном подчинении УФНС России по Республике Мордовия и подконтрольна ФНС России и Управлению.

МРИ ФНС России №1 по РМ расположена по адресу: Республика Мордовия, г. Саранск, ул. Веселовского, 38а.

Инспекция осуществляет налоговый контроль на территории Пролетарского района г. Саранска и Старошайговского района РМ.

В настоящее время Инспекция представляет собой мощную систему с общей численностью 142 сотрудника (рисунок 2.1), призванных обеспечить эффективный налоговый контроль.



Рисунок 2.1 – Динамика численности сотрудников МРИ ФНС России №1

по РМ в 2007-2009 гг., чел.

Как видим, количество сотрудников МРИ ФНС России №1 по РМ в период с 2007-2009 гг. снизилось на 12 чел., что было обусловлено реформой в системе государственной службы.

Руководство деятельностью МРИ ФНС России №1 по РМ осуществляет руководитель Инспекции, возлагая часть своих полномочий заместителям и начальникам структурных подразделений (рисунок 2.2).

Руководитель инспекции

Заместитель

руководителя

Отдел

финансового

обеспечения

Заместитель

руководителя

Заместитель

руководителя

Отдел камеральных проверок

Отдел

регистрации и учета

налогоплательщиков

Отдел учета,

отчетности

и анализа

Отдел общего

обеспечения

Отдел выездных

проверок

Отдел ввода

и обработки

данных

Юридический

отдел

Отдел

урегулирования задолженности

Отдел работы с налогоплательщиками

Отдел информационных

технологий

Отдел оперативного контроля

Отдел налогового аудита

Рисунок 2.2 – Организационная структура МРИ ФНС России №1 по РМ

Все структурные подразделения Инспекции участвуют в налоговом контроле, выполняя в этом процессе определенную роль.

Отдел камеральных проверок на основании документов и отчетностей, предоставленных налогоплательщиком осуществляет проверку уплаты налогов без выезда на место. Важными направлениями работы данного отдела являются также: отбор налогоплательщиков (с учетом анализа косвенной информации) и подготовка предложений для включения их в план выездных налоговых проверок; камеральный анализ деклараций государственных служащих, налоговый контроль за расходами физических лиц и т.д.; контроль налогоплательщиков, занимающихся экспортом.

В функции Отдела выездных проверок МРИ ФНС России №1 по РМ входит: исчисление имущественных налогов физических лиц, своевременное вручение налоговых уведомлений; контроль, за взиманием государственной пошлины, администрирование государственной пошлины (правомерности возврата); контроль, за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов, взыскание сумм начисленных платежей, недоимки, пени, обеспечение применения штрафных санкций к физическим лицам; планирование и предпроверочная подготовка выездных налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов; проведение выездных налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, внесение начисленных сумм в базу данных; анализ эффективности проведенных выездных проверок.

Отдел оперативного контроля осу­ществляет проверки юридических и физических лиц в сфере потребительского рынка (оказании услуг, торговли, других видов деятельности, иных получателей доходов), формирует установленную отчетность по предмету деятельности отдела, до 2008 г. (включительно) регулировал обеспечение контроля исполнения законодательства о применении ККТ. Сегодня оперативный контроль является одной из наиболее эффективных форм контроля за соблюдением законов "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности", законодательства по производству и обороту этилового спирта и алкогольной продукции, а также иного законодательства, контроль за исполнением которого возложен на налоговые органы.

На Отдел урегулирования задолженности возложена функция сбора информации о структуре задолженности (с учетом пеней и налоговых санкций) нало­гоплательщиков Пролетарского района г. Саранска и Старошайговского района РМ перед государственным бюджетом. Сотрудники Отдела осуществляют сверку расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам.

Отдел налогового аудита осуществляет аудиторский контроль работы отделов Инспекции. Это подразделение создано с целью сокращения обращений налогоплательщиков в суды, урегулирования споров в досудебном порядке и занимается рассмотрением многочисленных возражений и жалоб налогоплательщиков. Другими словами, сотрудники отдела налогового аудита являются своего рода арбитрами в спорах между инспекторами и налогоплательщиками.

Отдел регистрации и учета налогоплательщиков работает напрямую с налогоплательщиками. Здесь производится регистрация новых предприятий, регистрация всех изменений, которые вносятся в учредительные документы, а также постановка на налоговый учет юридических лиц и предпринимателей и физических лиц на основе уведомления о постановке на учет в налоговом органе. В отделе регистрации и учета налогоплательщиков ведется учет и контроль за сообщениями из учреждений об открытии, либо закрытии счетов налогоплательщиков. Отдел также занимается работой по реорганизации либо ликвидации предприятий или организаций по заявлению юридического лица. Всю информацию отдел передает другим отделам, но в первую очередь отделу ввода.

Отдел работы с налогоплательщиками занимается приемом юридических лиц и предпринимателей, которые сдают все расчеты, декларации, бухгалтерскую отчетность. Работники отдела формируют реестры по налогам и передают их в отдел ввода, проводят консультации по всем вопросам, возникающим у налогоплательщиков.

Отдел учета, отчетности и анализа Инспекции отвечает за информацию по бюджетным назначениям, осуществляет учет дохо­дов бюджетов, проводит анализ и обоснованность внесения прогнозных показателей. Большая часть информации, необходимой для составления отчетности МРИ ФНС России №1 по РМ, содержится в ее базе данных.

Со всех отделов информация о каждом налогоплательщике стекается в отдел ввода и обработки данных. Отдел ввода и обработки данных ответственен за ввод в базу данных налоговой отчетности, иной информации юридических и физических лиц по данным налогоплательщика с бумажных носителей и магнитных носителей, после чего осуществляет разноску начисленных сумм в лицевые карточки с внесенных деклараций, отчетов от юридических и физических лиц, передача данных для дальнейшего ис­пользования.

Сотрудники Отдела информационных технологий, работая в среде Windows, DOS, Dionis, используя программы Microsoft Office, программы администрирования АИС и систему ЭОД, осуществляют электронную обработку данных, системного программного обеспечения, установку, монтаж и наладку аппаратных средств и частично линий связи; администрирует сетевые ресурсы системы электронной обработки данных; копируют на магнитные носители программы набивки отчетов и шаблонов форм налоговой отчетности для налогоплательщиков и т.д. Как стало известно, МРИ ФНС России №1 по РМ планирует сменить программное обеспечение в ИФНС.

Немаловажное значение для увеличения доходов бюджета имеет профессиональная и эффективная работа специалистов Юридического отдела по взысканию с налогоплательщиков налогов и налоговых санкций. Юридический отдел Инспекции ведет сопровождение всех исков в инспекции.

Отдел финансового обеспечения МРИ ФНС России №1 по РМ осуществляет финансовое обеспечение, составление и ведение бухгалтерской, налоговой отчетности. Основными задачами отдела финансового обеспечения являются планирование и эффективное использование бюджетных средств, выделяемых на содержание инспекции, своевременная подготовка и предоставление отчетности. Основная проблема работы Отдела – это минимизировать издержки Инспекции на организацию налогового контроля.

Профессиональная деятельность Отдела общего обеспечения не подразумевает выполнение основных функций инспекции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, но она также значима и необходима. На отдел возложены обязанности по организации и методологическому обеспечению прохождения сотрудниками гражданской службы, формированию кадрового состава, материально-техническому обеспечению инспекции, единому порядку документирования и архивоведения, обеспечению информационной и собственной безопасности, а также охраны и чистоты помещений, транспортному обеспечению специалистов. От качества работы этих специалистов зависит обеспечение условий труда в МРИ ФНС России №1 по РМ, его безопасность, повышение квалификации и карьерный рост работников всей инспекции.

Таким образом, в ходе исследования организации налогового контроля в МРИ ФНС России №1 по РМ мы выяснили, что в данном процессе участвуют все отделы Инспекции. при этом их основными задачами являются: контроль за соблюдением на территории Пролетарского района г. Саранска и Старошайговского района РМ законодательства о налогах, правильностью их исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующие бюджеты налогов, сборов и других платежей, установленных законодательством РФ, РМ, представительными органами ме­стного самоуправления в пределах их компетенции.

**2.2 Оценка результатов проведения налоговых проверок как формы налогового контроля**

Количество камеральных проверок, проведенных сотрудниками Отдела камеральных проверок, выросло в 2007-2009 гг. на 9,5% и составило в 2009 г. 48585 ед. (таблица 2.1).

Таблица 2.1 – Динамика камеральных налоговых проверок, проведенных МРИ ФНС России №1 по РМ в 2007-2009 гг.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2007 г. | 2008 г. | 2009 г. | Темп роста (изменение доли) 2009 г. к 2007 г., % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Проведено камеральных налоговых  проверок, ед. | 44396 | 48931 | 48595 | 109,5 |
| из них:  с нарушениями, ед  % | 2280  5,1 | 2796  5,7 | 3155  6,5 | 138,4  1,4 |
| в том числе проверено: |  |  |  |  |
| юридических лиц, ед.  % | 22114  49,8 | 24303  49,7 | 24727  50,9 | 111,8  1,1 |
| из них:  с нарушениями, ед.  % | 1133  5,1 | 1373  5,6 | 1474  6,0 | 130,1  0,9 |
| физических лиц, ед.  % | 22252  50,2 | 24628  50,3 | 23868  49,1 | 107,3  -1,1 |
| из них:  с нарушениями, ед.  % | 1147  5,2 | 1423  5,8 | 1681  7,0 | 146,6  1,8 |

Снижение количества камеральных проверок в 2009 г. по сравнению с 2007 г. обусловлено уменьшением количества проверенных физических лиц (на 3,1%) вследствие увеличения количества налогоплательщиков – физических лиц, вовремя не подавших декларацию.

В 2007-2008 г. наибольшая доля проверок приходилась на физических лиц – 50,2% и 50,3% соответственно. В 2009 г. в структуре камеральных проверок преобладали проверки юридических лиц (50,9%).

В 2009 г. камеральными налоговыми проверками было выявлено 3155 (6,5% от общего количества проверок) нарушений налогового законодательства – ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах; несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налоговой инспекции, и полученным им в ходе налогового контроля.

За исследуемый период наблюдается рост количества выявленных нарушений на 38,4%, а также их доли в общей сумме камеральных проверок на 1,4%.

Наибольшая доля нарушений выявлена у физических лиц – 7,0% в 2009 г., причем имеет тенденция ее роста – на 1,8%.

Доля выявленных нарушений у юридических несколько ниже – 6,0% в 2009 г., однако также наблюдается тенденция ее роста – на 0,9%.

Рост доли выявленных нарушений в ходе камеральных проверок свидетельствует о повышении эффективности выбора объектов для проверки и качества проведения проверок.

В 2 раза увеличилось число камеральных проверок, проведенных сотрудниками Отдела камеральных проверок с истребованием документов, - до 4728 ед. (таблица 2.2). При этом наблюдается как количество проверенных юридических лиц (в 2 раза), так и физических лиц (на 90,2%).

Таблица 2.2 – Динамика камеральных налоговых проверок, проведенных МРИ ФНС России №1 по РМ с истребованием документов в 2007-2009 гг.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2007 г. | 2008 г. | 2009 г. | Темп роста (изменение доли)  2009 г. к 2007 г., % |
| Проведено проверок с истребованием  документов, ед. | 2360 | 3558 | 4728 | 200,3 |
| из них:  с нарушениями, ед.  % | 396  16,8 | 321  9,0 | 234  4,9 | 59,1  -11,9 |
| в том числе проверено: |  |  |  |  |
| юридических лиц, ед.  % | 1930  81,8 | 2997  84,2 | 3910  82,7 | 202,6  0,9 |
| из них:  с нарушениями, ед.  % | 314  16,3 | 201  6,7 | 162  4,1 | 51,6  -12,2 |
| физических лиц, ед.  % | 430  18,2 | 561  15,8 | 818  17,3 | 190,2  -0,9 |
| из них:  с нарушениями, ед.  % | 154  35,8 | 120  21,4 | 72  8,8 | -82  -27,0 |

Наибольшая доля проверок с истребованием документов пришлась на юридических лиц – 82,7% в 2009 г.

Анализируя данные таблицы 2.2, мы видим, что снижается как объем выявленных нарушений (на 40,9%), так и их доля в структуре проверок (на 11,9%), что характерно как для проверок юридических лиц, так и физических лиц.

Наибольшая доля нарушений выявлена у физических лиц – 8,8% в 2009 г., однако наблюдается тенденция ее снижения на 27,0%.

Доля выявленных нарушений у юридических значительно ниже – 4,1% в 2009 г., также наблюдается ее снижение – на 12,2%.

Рост доли выявленных нарушений в ходе камеральных проверок свидетельствует о повышении эффективности выбора объектов для проверки и качества проведения проверок.

Рассчитаем интенсивность работы сотрудников Отдела камеральных проверок в 2007-2009 гг., учитывая, что в Отделе работает 28 человек.

2007 г.: 44396/28 = 1585,6 ед./чел.

2008 г.: 48931/28 = 1747,5 ед./чел.

2009 г.: 48595/28 = 1735,5 ед./чел.

Как видим, интенсивности работы инспекторов Отдела камеральных проверок выросла в 2007-2009 гг. на 9,5%, при этом в 2009 г. по сравнению с 2006 г. имело место некоторое снижение данного показателя – 0,7% за счет сокращения количества камеральных проверок физических лиц.

В результате проведения контрольной работы МРИ ФНС России №1 по РМ за 2009 год было проведено 63 выездных проверки, из них проверено организаций – 47 или 74,6%, индивидуальных предпринимателей – 16 или 25,4%. (таблица 2.3).

Таблица 2.3 – Динамика выездных налоговых проверок, проведенных МРИ ФНС России №1 по РМ в 2007-2009 гг.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2007 г. | 2008 г. | 2009 г. | Абс. изм. 2009 г. к 2007 г. |
| Количество проведенных выездных налоговых проверок, ед. | 66 | 66 | 63 | -3 |
| Количество проверок, в ходе которых были выявлены нарушения, ед.  % | 61  92,4 | 59  89,4 | 56  88,9 | -5  -3,5 |
| Количество организаций, проверенных на выездных проверках, ед.  % | 56  84,8 | 50  75,8 | 47  74,6 | -9  -10,2 |
| Количество организаций, у которых выявлены нарушения, ед.  % | 51  91,1 | 43  86,0 | 40  85,1 | -9  -6,0 |
| Количество проверенных ИП, ед.  % | 10  15,2 | 16  24,2 | 16  25,4 | 6  10,2 |
| Количество ИП, у которых выявлены нарушения, ед.  % | 10  100,0 | 16  100,0 | 16  100,0 | 6  - |

Несмотря на увеличение количества организаций, состоящих на учете в Инспекции, проверенное их количество выездными проверками снизилось на 3 ед. Количество организаций, у которых были выявлены нарушения снизилось на 9 и составило в 2009 г. 40, при этом их доля в общем объеме проверенных организаций снизилась на 6,0% – до 85,1%.

Количество проверенных индивидуальных предпринимателей выросло на 6 и составило 16. У всех проверенных индивидуальных предпринимателей в ходе проверок были выявлены нарушения.

Наиболее значительные нарушения установлены при проверке налога на добавленную стоимость и налога на прибыль в результате занижения налоговой базы.

Рассчитаем интенсивность работы сотрудников Отдела выездных проверок в 2007-2009 гг., учитывая, что в Отделе работает 19 человек.

2007 г.: 66/19 = 3,5 ед./чел.

2008 г.: 66/19 = 3,5 ед./чел.

2009 г.: 63/19 = 3,3 ед./чел.

Интенсивности работы инспекторов Отдела выездных проверок снизилась в 2007-2009 гг. на 6,1%, составив в 2009 г. 3,3 ед./ чел. за счет сокращения количества проверенных выездными проверками организаций.

Итак, на основе оценки результатов проведения налоговых проверок в МРИ ФНС России №1 по РМ в 2007-2009 гг. можно сделать следующие выводы. Возросла интенсивность работы Отдела камеральных проверок на 0,7% вследствие увеличения количества камеральных проверок (юридических и физических лиц), проведенных сотрудниками на 9,5%. Увеличивается и количество, и доля выявленных в ходе камеральных проверок нарушений, что указывает на рост эффективности выбора объектов для проверки и качества проведения проверок. Отдел камеральных проверок в 2 раза увеличил число камеральных проверок юридических и физических лиц, проведенных с истребованием документов (до 4728 ед.). При этом наибольшая доля проверок с истребованием документов приходится на юридических лиц, а выявленных нарушений – на физических лиц. Количество и доля проверок с истребованием документов, в ходе которых были выявлены нарушения, имею тенденцию к снижению. Динамика выездных проверок, проведенных Инспекцией, напротив, отрицательная, вследствие сокращения проверок юридических лиц общее их снижение составило 3 ед. Это привело к снижению интенсивности работы сотрудников Отдела выездных проверок на 6,1%. Количество и доля организаций, у которых были выявлены нарушения снизились, между тем у всех проверенных индивидуальных предпринимателей в ходе проверок были выявлены нарушения.

**2.3 Анализ взысканных сумм дополнительно начисленных в рамках налоговых проверок**

Налоговый контроль, проводимый структурными подразделениями МРИ ФНС России №1 по РМ, сопровождается принятием мер по взысканию не перечисленных в бюджетную систему сумм налогов и сборов, в результате чего к уплате в бюджет начисляются дополнительные суммы.

Показатели по объему сумм, дополнительно начисленных Отделом камеральных проверок, представлены в таблице 2.4.

Таблица 2.4 – Динамика показателей доначисленных сумм в ходе камеральных налоговых проверок МРИ ФНС России №1 по РМ в 2007-2009 гг.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание показателей | 2007 г. | 2008 г. | 2009 г. | Темп роста  (изменение доли)  2009 г. к 2007 г., % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Доначислено всего, тыс.р. | 76220 | 86146 | 88173 | 115,7 |
| доначислено в расчете на одного  инспектора, тыс.р. | 2722 | 3077 | 3149 | 115,7 |
| доначислено в расчете на одну  камеральную проверку, тыс.р. | 1,72 | 1,76 | 1,81 | 105,2 |
| доначислено в расчете на одну результативную камеральную проверку, тыс.р. | 33,43 | 30,81 | 27,95 | 83,6 |
| в том числе с:  юридических лиц, тыс.р.  % | 75548  99,1 | 83528  97,0 | 85011  96,4 | 112,5  -2,7 |
| Продолжение таблицы 2.4 | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| доначислено в расчете на одну  камеральную проверку, тыс.р. | 3,42 | 3,44 | 3,44 | 100,6 |
| доначислено в расчете на одну результативную камеральную проверку, тыс.р. | 66,68 | 60,84 | 57,67 | 86,5 |
| физических лиц, тыс.р.  % | 672  0,9 | 2618  3,0 | 3162  3,6 | 470,5  2,7 |
| доначислено в расчете на одну  камеральную проверку, тыс.р. | 0,03 | 0,11 | 0,13 | 433,3 |
| доначислено в расчете на одну результативную камеральную проверку, тыс.р. | 0,59 | 1,84 | 11,88 | 2013,6 |

В ходе осуществления камеральных проверок налоговых деклараций, представленных налогоплательщиками, доначислено в 2009 г. в бюджеты всех уровней – 88173 тыс.р., что на 15,7% больше показателя 2007 г. Рост доначислений в ходе камеральных проверок имеет место как по юридическим (на 12,5%), так и по физическим (в 4,7 раз) лицам.

Наибольшая доля доначислений приходится на юридических лиц – 96,4% в 2009 г.

Доначислено во все уровни бюджетов в расчете на одного работника, осуществляющего камеральные проверки, в 2009 г. – 3149 тыс.р., в 2008 г. − 3077 тыс.р., в 2007 г. – 2722 тыс. р., темп роста – 115,7 %. Данная тенденция является следствием увеличения нагрузки на налоговых инспекторов.

Сумма доначислений в расчете на одну камеральную проверку в 2009 г. составила 1,81 тыс.р., что на 5,2% больше, чем в 2007 г.; в расчете на одну результативную проверку – 27,95 тыс.р., что составляет 83,6% от суммы 2007 г.

Сумма доначислений в расчете на одну камеральную проверку юридических лиц составила в 2009 г. 3,44 тыс.р., что на 0,6% больше показателя 2007 г., в расчете на одну результативную камеральную проверку организаций – 57,67 тыс.р., что на 13,5% меньше, чем в 2007 г.

Сумма доначислений в расчете на одну камеральную проверку физического лица достигла в 2009 г. 0,13 тыс.р. – в 4,3 раза больше показателя 2007 г., в расчете на одну результативную камеральную проверку физического лица – 11,88 тыс.р., что в 20,1 раз больше, чем в 2007 г.

Удельный вес налогов в общем объеме доначисленных сумм составил на протяжении всего исследуемого периода 99,8%, при этом рост доначисленных сумм в разрезе налогов составил 15,7% – до 88016 тыс.р., что обусловлено увеличением доначислений по налогу на прибыль (в 4,4 раза), НДФЛ (в 9,1 раз), НДС (на 80,7%), налог на имущество организаций (в 17 раз), УСНО (на 15,7%),.

Наибольшие суммы доначислений пришлись на следующие налоги: налог на прибыль (от 11,9% до 52,1%), НДС (от 11,1% до 17,4%), ЕСН (от 19,7% до 68,9%).

В 2007-2008 г. в результате камеральных проверок были выявлены нарушения по отчислениям на обязательное пенсионное страхование.

В ходе проверок выявлены были также нарушения ст. 126. НК РФ «Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля» и ст. 129 «Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода», в результате чего были начислены к уплате в бюджет дополнительные суммы.

Основная сумма доначислений складывается по результатам проверок с истребованием дополнительных документов. В 2009 г. по ним доначислено – 86746 т.р. (93,4% от общей суммы доначислений), что на 22,0% больше, чем в 2007 г.

Рост доначислений по данным проверкам связан с увеличением доначисленных сумм по проверкам юридических лиц на 18,7% и физических лиц в 10 раз.

Наибольшая доля доначислений по камеральным проверкам с истребованием документов пришлась на юридические лица – 93,4% в 2009 г.

В ходе проведения камеральных проверок отказано в возмещении НДС – в 2007 г. на сумму 58728 тыс.р., в 2008 г. – 13896 тыс. р., в 2009 г. – 7333 тыс.р. Сумма отказа в возмещении НДС сократилась в исследуемый период в 8 раз.

По отчетным данным МРИ ФНС России №1 по РМ в результате проведения выездных проверок в бюджет и внебюджетные фонды за 2009 год доначислено всего 116552 тыс.р., что выше показателя 2007 г. на 25,5% (таблица 2.5).

Таблица 2.5 – Динамика показателей доначисленных сумм в ходе выездных налоговых проверок МРИ ФНС России №1 по РМ в 2007-2009 гг.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание показателей | 2007 г. | 2008 г. | 2009 г. | Темп роста  2009 г. к 2007 г., % |
| Доначислено всего, тыс.р. | 92878 | 109104 | 116552 | 125,5 |
| доначислено в расчете на одного  инспектора, тыс.р. | 4888,32 | 5742,32 | 6134,32 | 125,5 |
| доначислено в расчете на одну  выездную проверку, тыс.р. | 1407,24 | 1653,09 | 1850,03 | 131,5 |
| доначислено в расчете на одну результативную выездную проверку, тыс.р. | 1522,59 | 1849,22 | 2081,29 | 136,7 |

В ходе проведения выездных налоговых проверок в 2009 г. доначислено на одного инспектора 6134,32 тыс.р., что превышает аналогичный показатель 2007 г. на 25,5%.

Сумма доначислений в расчете на одну выездную проверку в 2009 г. составила 1850,03 тыс.р., что на 31,5% больше, чем в 2007 г.; в расчете на одну результативную проверку – 2081,29 тыс.р., что на 36,7% больше суммы 2007 г.

Рост доначислений в 2007-2009 гг. произошел вследствие увеличения дополнительных платежей по налогу на прибыль на 91,1%, НДФЛ на 82,6%, УСН в 2,9 раз, единого сельскохозяйственного налога на 194 тыс.р., налогов на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ в 2008-2009 г. на 31,2%. По остальным налогам наблюдается либо равномерное снижение доначисленных сумм, либо рост в 2008 г. сменяется падением в 2009 г.

На протяжении всего исследуемого периода наибольшую долю в структуре доначислений занимали налоги, причем их доля выросла с 61,8% до 80,1% – на 18,1% (рисунок 2.3).



Рисунок 2.3 – Структура дополнительно начисленных сумм по результатам

выездных проверок по видам платежей в 2007-2009 гг., %

Рост произошел за счет роста суммы доначислений по налогу на прибыль в 2,2 раз, НДФЛ в 2,8 раз, налоги на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ на 24,4% УСН в 3,2 раз.

На втором месте в структуре доначислений, произведенных в ходе выездных налоговых проверок, в 2007 г. были штрафные санкции – 22,5%. Однако, к 2009 г. их удельный вес снизился 6,9%. Данная тенденция явилась отражением отрицательной динамики штрафных санкций по НДФЛ на 72,0%, налогам на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ на 71,9%, налогу на имущество организаций на 77 тыс.р., транспортному налогу на 90,7%, ЕНВД на 71,4%, ЕСН на 89,0%.

В 2008-2009 г. второе место в структуре доначислений занимали пени – 16,2% и 13,0% соответственно. Снижение их доли в 2007-2009 гг. обусловлено уменьшением начисленных пеней по НДФЛ на 5,4%, налогам на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ на 4,9%, налогу на имущество организаций на 101 тыс.р., транспортному налогу на 76,2%, ЕНВД на 75,6%, ЕСН на 78,0%.

По результатам налоговых проверок в 2009 г. было доначислено 204725 тыс.р., что на 21,1% больше, чем в 2007 г. (рисунок 2.4).



Рисунок 2.4 – Динамика суммы доначислений по налоговым проверкам

в 2007-2009 гг., тыс.р.

На основе проведенного исследования можно заключить, что наибольшая доля доначислений была осуществлена по выездным налоговым проверкам (таблица 2.6).

Таблица 2.6 – Структура доначислений по видам проверок МРИ ФНС России №1 по РМ в 2007-2009 гг., %

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание показателей | 2007 г. | 2008 г. | 2009 г. |
| Камеральные проверки | 45,1 | 44,1 | 43,1 |
| Выездные проверки | 54,9 | 55,9 | 56,9 |
| Всего доначислено | 100,0 | 100,0 | 100,0 |

Как видим, доля доначислений по выездным проверкам выросла в исследуемый период на 2,0%, составив на конец прошлого года 56,9%.

Итак, анализ взысканных сумм, дополнительно начисленных в ходе мероприятий налогового контроля в МРИ ФНС России №1 по РМ в 2007-2009 гг. показал, что наблюдается рост доначислений как по камеральным (на 15,7%), так и по выездным налоговым проверкам (на 25,5%). Рост доначислений по камеральным проверкам обусловлен увеличением доначислений по налогу на прибыль, НДФЛ, НДС, налог на имущество организаций, УСНО: по выездным проверкам – по налогу на прибыль, НДФЛ, УСН, единого сельскохозяйственного налога, налогов на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ. Суммы доначислений в расчете на одну проверку Суммы доначислений в расчете на одного инспектора и на одну выездную проверку, в том числе результативную выше соответствующих показателей по камеральным проверкам. Таким образом, контрольная работа инспекторов Отдела выездных проверок проводится с большей эффективностью, чем инспекторов Отдела камеральных проверок. Наибольшую долю в структуре доначислений по результатам выездных проверок занимали налоги, на втором месте – пени, на третьем – штрафы. Сумма доначислений по итогам всех проверок выросла на 2,1%, составив в 2009 г. 204725 тыс.руб., что свидетельствует о повышении эффективности налогового администрирования. При этом наибольшие суммы доначислений произведены в ходе выездных проверок.

**3 Совершенствование налогового контроля за налогообложением**

**юридических и физических лиц**

**3.1 Пути повышения эффективности налогового контроля в налоговых инспекциях**

Результативность контрольной работы территориальных налоговых инспекций зависит от качества организации работы налоговых органов в ходе проведения проверок. Налоговые инспекторы должны учитывать все возможности выявления ошибок по вопросам, которые не отражены в плане выездной проверки.

В связи с этим, во время проверки работники налоговых органов должны проводить следующую работу: проверять все платежные документы по приобретению сырья, материалов, товаров; сравнивать платежные документы по закупке с товар­но-транспортными документами и таможенными деклара­циями, чтобы удостовериться, что все товары поступили на предприятие, и сравнивают учет покупок и список то­варов в запасах; сравнивать платежные документы по продажам с товар­но-транспортными документами, чтобы удостовериться, что товары, поступившие в отчетном периоде, учтены как доход и нужном периоде; проверять все товарно-транспортные документы и тамо­женные декларации и уведомления о доставке материаль­ных ценностей; получать описание и специфику принципа оценки, кото­рый используется предприятием; по каждой группе товаров сравнивать список товаров в за­пасах с последними документами о закупках и проверяют правильность оценки.

Так, операции по движению денежных средств следует проверять сплошным методом. Проверка кассы и кассовых операций мо­жет проходить по следующим направлениям: инвентаризация наличия денежных средств; проверка своевременности оприходования в полном объеме денежных средств, поступающих в кассу; проверка правильности списания денег на расход.

При проверке кассовых операций следует руководствоваться письмом Банка России от 4.10.1993 № 19 «Об утверждении По­рядка ведения кассовых операций в Российской Федерации».

Основные документы, которые следует изучать при проверке кассовых операций, являются кассовая книга, отчеты кассира, приходные и расходные кассовые ордера, журналы регистрации приходных и расходных кассовых ордеров, журнал регистрации выданных доверенностей, книга регистрации депонентов, журнал регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей, оправдательные документы к кассовым документам, авансовые отчеты.

Работники налоговых органов должны знать все возможные способы выявления нарушений.

Так, основными видами нарушений, допускаемых при ведении кассовых операций, являются следующие: Хищение денежных средств из кассы; хищение денежных средств из выручки за реализованные товары, замаскированное неоформленными документами и рас­писками («черный нал»); неоприходование и присвоение поступивших от различ­ных юридических и физических лиц выручки за реализованную продукцию и других поступлений; повторное использование одних и тех же расходных до­кументов для списания денег в кассе с целью сокрытия части выручки; неправильный подсчет итогов в кассовых документах и кассовых отчетах с целью сокрытия доходов и изъятия части выручки; списание денежных сумм без оснований или по подлож­ным документам; расчеты наличными деньгами, превышающими предель­ный размер, с другими юридическими лицами; некорректное отражение кассовых операций в регистрах синтетического учета.

Налоговые инспекторы должны знать, что распространенной разновидностью манипуляций с отчетно­стью является так называемое «очищение своего расчетного сче­та» путем: бартерных и взаиморасчетных операций; проведения расчетов через третьих лиц; выплаты заработной платы со счетов покупателей продук­ции; погашения покупателями продукции банковских ссуд про­давца; использования расчетных счетов филиалов (основной пла­тельщик налогов сажает себя на картотеку и пользуется расчетными счетами своих подразделений); рассеивания выручки по спецссудным, субрасчетным, депозитным и иным счетам вместо расчетного; открытия параллельных предприятий с целью переброски на их реквизиты укрываемых от налогообложения денег.

Знание налоговыми инспекторами данных манипуляций повысит эффективность выездной проверки.

Налоговые инспекторы должны тщательно подходить к проверке подлинности и достоверности документов.

Сомнительными должны считаться документы, чья достоверность малоубедительна. Подлог – это подделка с целью обмана, неза­висимо от того, совершена ли она в корыстных целях или по не­радивости.

Обнаружение подлога может производится путем: арифметической проверки; выявления противоречий в самом документе; выявления противоречий во взаимосвязанных документах, например, в отчетности; выявления противоречий в разных экземплярах одного и того же документа, находящихся в разных организациях, например, платежного поручения.

В случае необходимости документы должны подвергаться кримина­листической экспертизе на подлинность, которая включает: выявление подчисток и дописок, других признаков меха­нического воздействия на бумагу; восстановление первичного текста; графологический (почерковедческий) анализ; сверка почерков и подписей на различных документах (платежных ведомостях, письмах); анализ машинописных документов с целью выяснения, на какой технике они изготовлены.

Работники налоговых органов должны знать способы фальсификации балансов и эффективно применять методы их выявления.

Признаками умышленного искажения бухгалтерских балансов и отчетов являются: несоответствие балансовых статей аналогичным данным, приведенным в других формах отчетности (форма 2, фор­ма 5); несоответствие баланса данным бухгалтерского учета, не­соответствие синтетического и аналитического учета; несоответствие записей в бухгалтерском учете и первич­ных документах реальному содержанию хозяйственных операций, недостоверность первичных документов.

Важным моментом при анализе документов является про­верка соответствия их содержания действующим нормативам (списание материалов в производство, амортизация основных средств, применение ставок налогов и прочее).

При проверке уплаты налогов проверяющий должен обращать внима­ние на правильность и полноту расчетов с бюджетом по объектам налогообложения. Важнейшими из них являются налог на при­быль и НДС, где прежде всего следует обращать внимание на два мо­мента, с помощью которых искусственно занижается сумма нало­га на прибыль. Это учет выручки и определение себестоимости продукции.

В ходе проверки следует фиксировать все случаи искусственной «подгонки» к первичным документам всех последующих. Ино­гда такая «подгонка» производится задним числом, чтобы соз­дать видимость благополучной отчетности, иногда это происхо­дит сразу, что и служит доказательством заранее спланированно­го сокрытия прибыли.

Первичными признаками того, что на данном предприятии следует искать налоговые правонарушения (преступления), яв­ляются: путаница и нарушения в ведении бухгалтерского учета; путаница и нарушения в ведении кассы; путаница и нарушения в ведении, учете и хранении товарно-материальных ценностей; путаница и неразбериха в ведении внутренней документации; нарушение ГОСТов и технологической дисциплины.

Цель проверяющего – доказать самому налогоплательщику искажения в его учете и отчетности, после чего должны быть внесены соответствующие изменения в учете и отчетности от­ветственными лицами организации без принуждения со сторо­ны проверяющих.

Достоверность учета должна определяться не соответствием записи ин­струкции, а ее соответствием реальной хозяйственной операции. Конкретной хозяйственной операции соответствует каждая от­дельная запись в регистрах бухгалтерского учета. Если же запись не соответствует хозяйственной операции, то баланс искажается.

Если налоговые инспекторы знают обо всех возможных ухищрениях налогоплательщиков и способах их выявления, то эффективность выездной налоговой проверки вырастет.

Итак, в качестве рекомендаций по повышению эффективности налогового контроля в налоговых инспекциях работы можно предложить следующие. Налоговые инспекторы должны: проверять все платежные документы по приобретению сырья, материалов, товаров; сравнивать платежные документы по закупке с товар­но-транспортными документами и таможенными деклара­циями; сравнивать платежные документы по продажам с товар­но-транспортными документами; проверять все товарно-транспортные документы и тамо­женные декларации и уведомления о доставке материаль­ных ценностей; получать описание и специфику принципа оценки, кото­рый используется предприятием; по каждой группе товаров сравнивать список товаров в за­пасах с последними документами о закупках и проверяют правильность оценки. Работники налоговых органов должны знать все возможные способы выявления нарушений – маскировки неучтенной продукции, незаконных операций по уходу от налогообложения, умышленного искажения бухгалтерских балан­сов и отчетов.

**3.2 Развитие нормативно-правового регулирования налогового контроля**

В условиях проведения налоговых и административных реформ повышается интерес государства к вопросам совершенствования нормативно-правового регулирования налогового контроля.

В нашем представлении усилия должны быть направлены на совершенствование законодательных основ по вопросам познания правовой сущности налоговых правонарушений на современном этапе развития общества. Существует необходимость в приведении их в соответствие международным нормам, создания эффективных мер предупреждения налоговых правонарушений, отражающих современные проблемы и реалии.

В нашем представлении не только вопросы изучения причин и условий, в которых совершаются налоговые правонарушения, но и детальная правовая характеристика, выявление существенных особенностей налоговых правонарушений, их правовая идентификация лежат в основе административно-предупредительной деятельности в сфере налогов.

В соответствии с п. 6.6 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 (в ред. от 27.01.2009) среди полномочий налоговых органов закреплено право применять предусмотренные законодательством меры ограничительного, предупредительного и профилактического характера, а также санкции, направленные на недопущение и (или) ликвидацию последствий, вызванных нарушением юридическими и физическими лицами обязательных требований в установленной сфере деятельности, с целью пресечения фактов нарушения законодательства Российской Федерации. Однако полномочия налоговых органов превентивного характера детально не регламентированы, их содержание не отражено в Налоговом кодексе РФ. Отсутствие комплексных исследований по этим вопросам, отсутствие единообразной судебной практики, частые изменения в законодательстве негативно отражаются на режиме законности в праве [5, c. 12].

В целях упорядочения и урегулирования административно-предупредительной деятельности налоговых органов представляется необходимым внести изменения в п. 2 ст. 31 НК РФ. Нормативные предписания этой статьи необходимо привести в соответствие с Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» (в ред. от 27 января 2009). Пункт 2 ст. 31 НК РФ следует дополнить указанием на обязанность налоговых органов: «Применять предусмотренные законодательством Российской Федерации меры ограничительного, предупредительного и профилактического характера, а также санкции, направленные на недопущение и (или) ликвидацию последствий, вызванных нарушением юридическими и физическими лицами обязательных требований в установленной сфере деятельности, с целью пресечения фактов нарушения законодательства Российской Федерации» [5, c. 13].

В настоящее время в результате недостаточной согласованности в обмене информацией между Федеральной налоговой службой, ГИБДД и Федеральной миграционной службой адресная база плательщиков – физических лиц в инспекциях ФНС России требует значительной доработки. Логичным выходом из этой ситуации было бы внесение в перечень документов, необходимых для прохождения государственного технического осмотра, квитанции об уплате транспортного налога, как это было с налогом с владельцев транспортных средств, однако законодательно урегулировать данный вопрос не удается уже на протяжении ряда лет. Вместе с тем введение такого порядка можно считать скорее полумерой, так как значительная доля эксплуатируемого автотранспорта – это новые автомобили. Для них срок прохождения государственного технического осмотра установлен один раз в три года, соответственно, и проконтролировать уплату транспортного налога удастся только по окончании этого периода. Необходимо дать полномочия сотрудникам ДПС ГИБДД контролировать уплату транспортного налога, внеся соответствующие изменения в ведомственные нормативные акты МВД РФ, аналогично порядку, действующему в настоящее время в отношении полисов ОСАГО [6, c. 20].

На сегодняшний день существует обширный перечень администраторов доходов, относящихся к самым разным ведомствам, которые в той или иной мере участвуют в пополнении доходной базы бюджетов муниципальных образований. Работа по администрированию платежей в каждом из них осуществляется в соответствии с внутриведомственными указаниями и инструкциями. В условиях усложнившейся экономической ситуации необходимо на уровне Правительства РФ разработать единые для всех ведомств меры по увеличению доходной базы бюджетов. Эти меры необходимо реализовать как временную меру на ряд лет, до момента наступления стабилизации в экономике России.

Пробелом в законодательстве можно считать отсутствие сроков государственной регистрации объектов недвижимого имущества. Законом РФ от 09.12.1991 № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» плательщиками налога на имущество физических лиц признаются физические лица – собственники имущества. Статьей 19.21 Кодекса РФ об административных правонарушениях предусмотрена административная ответственность за несоблюдение установленного порядка государственной регистрации прав на недвижимое имущество в виде административного штрафа. Но нормы совместно не работают, поскольку законодательно не установлен срок, в который должна быть проведена государственная регистрация. В итоге из года в год растет число домовладений, эксплуатируемых без государственной регистрации. Безусловно, не все в данном случае объясняется простым нежеланием граждан регистрировать домовладения, причины кроются и в необходимости сбора обширного перечня документов, необходимых для проведения государственной регистрации. Упрощение этой процедуры оказало бы значительное положительное влияние на объем поступлений в бюджеты муниципальных образований налога на имущество физических лиц [6, c. 21].

В целях совершенствования администрирования земельного налога Правительству РФ необходимо выработать общую концепцию формирования сведений о земельных участках и установить жесткий контроль за правильностью их предоставления.

Большой проблемой по-прежнему остается нецелевое использование земельных участков. В связи с этим в налоговом и земельном законодательстве необходимо четко разделить полномочия между Федеральной службой земельного кадастра России, комитетами по земельным ресурсам и землеустройству и налоговыми органами в случае обнаружения ими нецелевого использования земельных участков.

Что касается единого налога на вмененный доход, то целесообразно одновременно с наделением муниципальных образований полномочиями по установлению К2 предоставлять им право получения любой информации по данному вопросу в налоговых органах. По провизорной оценке, эффект от этого мог бы составить не менее 180,0 млн. руб. в год. [6, c. 21].

Налог на доходы физических лиц является основным доходным источником бюджетов муниципальных образований. Вместе с тем есть вероятность, что под предлогом финансового кризиса часть зарплат могут уйти в «тень». Для недопущения подобных действий целесообразно на федеральном уровне предусмотреть уголовную ответственность за сокрытие реальных размеров выплачиваемой заработной платы и налога на доходы физических лиц. Принимаются меры для недопущения таких нарушений налогового законодательства и со стороны муниципалитетов.

Итак, в рамках совершенствования нормативно-правового регулирования налогового контроля необходимо: законодательные основы по вопросам познания правовой сущности налоговых правонарушений привести в соответствие международным нормам; в целях упорядочения и урегулирования административно-предупредительной деятельности налоговых органов привести ст. 31 НК РФ в соответствие с Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе»; внести в перечень документов, необходимых для прохождения государственного технического осмотра, квитанции об уплате транспортного налога; дать полномочия сотрудникам ДПС ГИБДД контролировать уплату транспортного налога, внеся соответствующие изменения в ведомственные нормативные акты МВД РФ; на уровне Правительства РФ разработать единые для всех ведомств меры по увеличению доходной базы бюджетов; упростить процедуру регистрации домовладения; Правительству РФ выработать общую концепцию формирования сведений о земельных участках и установить жесткий контроль за правильностью их предоставления; в налоговом и земельном законодательстве четко разделить полномочия между Федеральной службой земельного кадастра России, комитетами по земельным ресурсам и землеустройству и налоговыми органами в случае обнаружения ими нецелевого использования земельных участков; одновременно с наделением муниципальных образований полномочиями в области ЕНВД по установлению К2 предоставить им право получения любой информации по данному вопросу в налоговых органах; на федеральном уровне предусмотреть уголовную ответственность за сокрытие реальных размеров выплачиваемой заработной платы и налога на доходы физических лиц. Таким образом, вся нормативно-правовая база РФ должна быть ориентирована на пополнение бюджетов всех уровней, особенно в условиях кризиса. На этой основе необходимо создать новый механизм совместной работы ведомств, организовать новый тип взаимодействия между бизнесом и властью. Только так можно обеспечить наполняемость бюджетов и создать предпосылки для динамичного послекризисного роста экономики.

**3.3 Зарубежный опыт организации налогового контроля**

**и возможность его использования в отечественной практике**

Одним из основных способов контроля добросовестного выполнения налогоплательщиками своих обязательств по уплате налогов в бюджет является проведение налоговых проверок.

Необходимыми признаками любой действенной системы налогового контроля являются.

Во-первых, наличие эффективной системы отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок, дающей возможность выбрать наиболее оптимальное направление использования ограниченных кадровых и материальных ресурсов налогового органа, добиться максимальной результативности налоговых проверок при минимальных затратах усилий и средств, за счет отбора для проверок таких налогоплательщиков, вероятность обнаружения налоговых нарушений у которых представляется наибольшей.

Рассмотрим опыт выделения крупнейших налогоплательщиков в США в отношении налоговых проверок.

Для определения принадлежности компании к категории крупнейших налогоплательщиков и включения ее в Программу всесторонних проверок, предназначенную для проверки крупных компаний-налогоплательщиков, в США применяется специальная система баллов, которые присваиваются по следующим категориям: общая стоимость активов; валовой доход; количество юридических лиц, принимающих участие в основной деятельности; наличие многоотраслевой структуры компании; количество сотрудников налоговой администрации, необходимых для проверки компании; количество привлеченных специалистов, необходимых для проверки компании; общий объем вспомогательной работы и количество человеко-дней, затраченных на проверку.

Данный метод обеспечивает объективный подход ко всем налогоплательщикам. Компания включается в Программу всесторонних проверок, если она набирает не менее 12 баллов (для промышленных компаний) и 15 баллов (для финансовых, страховых, брокерских компаний; для фирм, занимающихся предоставлением коммунальных услуг) [4, c. 7].

Кроме того, ряд положений предусматривает включение компаний в разряд крупнейших налогоплательщиков даже в том случае, когда они не набирают необходимое количество баллов (но на практике это случается крайне редко).

Начисление баллов при оценке общей стоимости активов происходит путем суммирования всех активов основного налогоплательщика, а также активов всех находящихся под его фактическим контролем юридических лиц в США и за рубежом (таблица 3.1).

Таблица 3.1 – Шкала начисления баллов по общей стоимости активов

налогоплательщика [4, c. 7]

|  |  |
| --- | --- |
| Стоимость активов | Начисляемые баллы |
| До 500 млн долл. (включительно) | 1 |
| От 500 млн до 1 млрд долл. | 2 |
| От 1 млрд до 2 млрд долл. | 3 |
| От 2 млрд до 5 млрд долл. | 4 |
| От 5 млрд до 8 млрд долл. | 5 |

Критерий «валовой доход» увеличивает риск компании попасть в Программу всесторонних проверок при помощи суммирования валового дохода основного налогоплательщика, а также валового дохода всех находящихся под его фактическим контролем юридических лиц в США и за рубежом (таблица 3.2).

Таблица 3.2 – Шкала начисления баллов по валовому доходу

налогоплательщика [4, c. 7]

|  |  |
| --- | --- |
| Валовый доход | Начисляемые баллы |
| До 1 млрд долл. (включительно) | 1 |
| От 1 млрд до 2 млрд долл. | 2 |
| От 2 млрд до 3 млрд долл. | 3 |
| От 3 млрд до 5 млрд долл. | 4 |
| От 5 млрд до 10 млрд долл. | 5 |

В Российской Федерации для отнесения налогоплательщика к категории крупнейших применяются следующие критерии: показатели финансово-экономической деятельности за отчетный год из бухгалтерской отчетности организации; отношения взаимозависимости между организациями.

Кроме того, для отнесения налогоплательщика к категории крупнейших анализу подлежат показатели финансово-экономической деятельности за отчетный год: суммарный объем начислений федеральных налогов и сборов; суммарный объем выручки от продажи товаров (продукции, работ, услуг); размер активов (сумма внеоборотных и оборотных активов).

Для организаций, осуществляющих производство и оборот этилового спирта из всех видов сырья, алкогольной, спиртосодержащей и табачной продукции, предусмотрен отличный состав показателей финансово-экономической деятельности. Помимо суммарного объема начислений федеральных налогов и сборов анализу и оценке подлежат: суммарный годовой объем производства; суммарная производственная мощность по выпуску продукции [4, c. 8].

Для организаций, проводящих закупку, хранение и поставку алкогольной, спиртосодержащей или табачной продукции, помимо начислений федеральных налогов и сборов оценивается также суммарный объем выручки.

Критерий «отношения взаимозависимости между организациями» применяется для определения крупнейших налогоплательщиков только в том случае, если организации, отношения с которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты основного вида деятельности организации (ст. 20 НК РФ) [2], имеют показатели финансово-экономической деятельности, позволяющие признать их крупнейшими налогоплательщиками.

Таким образом, выделение из состава налогоплательщиков отдельной группы ее крупнейших представителей в настоящее время происходит только на основе качественных признаков, базирующихся на результатах деятельности субъекта.

В Бюджетном послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 23 июня 2008 г. «О бюджетной политике в 2009-2011 годах» говорится о текущем контроле за крупнейшими налогоплательщиками, т.е. фактически это означает проведение ежегодных налоговых проверок в отношении указанных организаций.

Проблема рационального отбора налогоплательщиков для проведения контрольных проверок приобретает особую значимость в условиях массовых нарушений налогового законодательства, характерных для современной России.

Во-вторых, применение эффективных форм, приемов и методов налоговых проверок, основанных как на разработанной налоговым ведомством единой комплексной стандартной процедуре организации контрольных проверок, так и на прочной законодательной базе, предоставляющей налоговым органам широкие полномочия в сфере налогового контроля для воздействия на недобросовестных налогоплательщиков [4, c. 9].

Здесь необходимо указать на возможность всестороннего анализа всей информации, поступающей в налоговые органы из внутренних и внешних источников.

По данному вопросу немаловажно отметить опыт стран Евросоюза, где налоговые органы наделены правом доступа к информации о движении денежных средств по счетам налогоплательщика, отсутствует понятие банковской тайны. Для Российской Федерации такое положение позволило бы эффективно оценивать реальную налоговую нагрузку на налогоплательщиков, а также повысило бы качество проводимых выездных налоговых проверок.

Также возможно внедрение системы самостоятельной оценки налогоплательщиком рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности. Систематическое проведение самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности позволит налогоплательщику своевременно оценить налоговые риски и уточнить свои налоговые обязательства.

В-третьих, использование системы оценки работы налоговых инспекторов, позволяющей объективно учесть результаты деятельности каждого из них, эффективно распределить нагрузку при планировании контрольной работы.

В Бюджетном послании Федеральному Собранию Российской Федерации о бюджетной политике в 2008-2010 гг. от 9 марта 2007 г. сделан акцент на отсутствии критериев оценки эффективности работы сотрудников налоговых органов, направленных на проверку правильности исчисления и уплаты налогов. Соответственно, не реализованы механизмы материального стимулирования сотрудников в зависимости от соответствия таким критериям [4, c. 11].

Полезным может быть введение системы балльной оценки работы специалистов, осуществляющих налоговые проверки. Сущность такой оценки состоит в том, что в зависимости от категории каждого проверенного налогоплательщика (исходя из классификации на крупные, средние, малые и мелкие, а также отраслевой принадлежности) специалисту засчитывается определенное количество баллов. При этом за отчетный период каждый специалист должен набрать определенное минимальное количество баллов. Количество набранных баллов может служить основанием для вывода о его служебном соответствии занимаемой должности. Кроме того, балльный норматив может служить основой для составления планов проверок на предстоящий отчетный период в части наиболее оптимального распределения нагрузки между отдельными специалистами.

Однако необходимо отметить, что никакое совершенствование форм работы не даст положительных результатов, если специалист, участвующий в проведении налоговых проверок, не будет постоянно совершенствовать свои знания в области налогообложения.

Для этого необходимо выработать общегосударственную систему подготовки кадров, когда для работы в налоговые органы будут привлекаться лишь профессионалы, получившие необходимый набор знаний в данной области. В настоящее время немного высших учебных заведений готовит таких сотрудников, при этом, учитывая уровень оплаты труда в государственных органах, большое количество потенциальных государственных служащих уходит в коммерческую деятельность. В связи с изложенным скорейшее принятие новой системы оплаты труда государственных служащих, по нашему мнению, на сегодняшний день является наиболее острой проблемой и должно стать первоочередной задачей, стоящей перед государством.

Налоговое администрирование должно быть построено на основе принципа двухсторонней ответственности налогоплательщиков и налоговых органов, при соблюдении которого первые стремятся к исполнению своих налоговых обязательств, а вторые – к обоснованному контролю за деятельностью хозяйствующих субъектов [4, c. 12].

Итак, с учетом зарубежного опыта организации налогового контроля можно предложить следующие направления совершенствования налогового администрирования в России. Во-первых, для отнесения компании к категории крупнейших налогоплательщиков и включения ее в текущего контроля, по опыту США, необходимо ввести систему баллов, которые присваиваются по следующим категориям: общая стоимость активов; валовой доход; количество юридических лиц, принимающих участие в основной деятельности; наличие многоотраслевой структуры компании; количество сотрудников налоговой администрации, необходимых для проверки компании; количество привлеченных специалистов, необходимых для проверки компании; общий объем вспомогательной работы и количество человеко-дней, затраченных на проверку. Во-вторых, целесообразно, по опыту стран Евросоюза, наделить налоговые органы правом доступа к информации о движении денежных средств по счетам налогоплательщика, отменить понятие банковской тайны.

**Заключение**

Налоговый контроль – это деятельность уполномоченных государственных органов, формы и методы которой регламентированы законодательством РФ, с целью обеспечения полного и своевременного выполнения налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами и иными обязанными лицами налоговых и иных обязательств, возлагаемых на них налоговым законодательством РФ в связи с их деятельностью или имущественным положением. Формы налогового контроля подразделяются в зависимости от сроков (оперативный и периодический) и источников получе­ния информации (документальный и фактический). Основными формами налогового контроля являются: учет налогоплательщиков (как организаций, так и физических лиц); налоговые проверки (камеральные и выездные); контроль за полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и сборов (в настоящее время эта форма налогового контроля в НК РФ вообще не описана). Однако четкий перечень форм проведения налогового контроля в законодательстве отсутствует. Некоторые формы налогового контроля в НК РФ названы, но порядок их проведения не установлен.

Правовые основы организации контроля за налогообложением юридических лиц заложены в: Конституции РФ; Налоговом кодексе и принятых в соответствии с ним федераль­ных законах; законодательстве субъектов РФ о налогах и сборах; указах и распоряжениях Президента РФ; постановлениях и распоряжениях Правительства РФ; постановлениях, приказах, распоряжениях, письмах субъектов на­логового контроля; международно-правовых источниках налого­вого права. В настоящее время правовое регулирование налогового контроля в России сопряжено с многочисленными проблемами, которые возникают вследствие коллизионости норм НК РФ.

Актуальные проблемы проведения налогового контроля, в частности налоговых проверок состоят в следующем: нерационально используется потенциал отделов камеральных проверок; работники отделов камеральных проверок допускают большое количество ошибок; сложность выбора объектов для выездной налоговой проверки; трудности автоматизации первичных бухгалтерских документов, изъятых в ходе выездной налоговой проверки; большое количество сокрытых документов.

В ходе исследования организации налогового контроля в МРИ ФНС России №1 по РМ мы выяснили, что в данном процессе участвуют все отделы Инспекции. при этом их основными задачами являются: контроль за соблюдением на территории Пролетарского района г. Саранска и Старошайговского района РМ законодательства о налогах, правильностью их исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующие бюджеты налогов, сборов и других платежей, установленных законодательством РФ, РМ, представительными органами ме­стного самоуправления в пределах их компетенции.

На основе оценки результатов проведения налоговых проверок в МРИ ФНС России №1 по РМ в 2007-2009 гг. можно сделать следующие выводы. Возросла интенсивность работы Отдела камеральных проверок на 0,7% вследствие увеличения количества камеральных проверок (юридических и физических лиц), проведенных сотрудниками на 9,5%. Увеличивается и количество, и доля выявленных в ходе камеральных проверок нарушений, что указывает на рост эффективности выбора объектов для проверки и качества проведения проверок. Отдел камеральных проверок в 2 раза увеличил число камеральных проверок юридических и физических лиц, проведенных с истребованием документов (до 4728 ед.). При этом наибольшая доля проверок с истребованием документов приходится на юридических лиц, а выявленных нарушений – на физических лиц. Количество и доля проверок с истребованием документов, в ходе которых были выявлены нарушения, имею тенденцию к снижению. Динамика выездных проверок, проведенных Инспекцией, напротив, отрицательная, вследствие сокращения проверок юридических лиц общее их снижение составило 3 ед. Это привело к снижению интенсивности работы сотрудников Отдела выездных проверок на 6,1%. Количество и доля организаций, у которых были выявлены нарушения снизились, между тем у всех проверенных индивидуальных предпринимателей в ходе проверок были выявлены нарушения.

Анализ взысканных сумм, дополнительно начисленных в ходе мероприятий налогового контроля в МРИ ФНС России №1 по РМ в 2007-2009 гг. показал, что наблюдается рост доначислений как по камеральным (на 15,7%), так и по выездным налоговым проверкам (на 25,5%). Рост доначислений по камеральным проверкам обусловлен увеличением доначислений по налогу на прибыль, НДФЛ, НДС, налог на имущество организаций, УСНО: по выездным проверкам – по налогу на прибыль, НДФЛ, УСН, единого сельскохозяйственного налога, налогов на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ. Суммы доначислений в расчете на одну проверку Суммы доначислений в расчете на одного инспектора и на одну выездную проверку, в том числе результативную выше соответствующих показателей по камеральным проверкам. Таким образом, контрольная работа инспекторов Отдела выездных проверок проводится с большей эффективностью, чем инспекторов Отдела камеральных проверок. Наибольшую долю в структуре доначислений по результатам выездных проверок занимали налоги, на втором месте – пени, на третьем – штрафы. Сумма доначислений по итогам всех проверок выросла на 2,1%, составив в 2009 г. 204725 тыс.руб., что свидетельствует о повышении эффективности налогового администрирования. При этом наибольшие суммы доначислений произведены в ходе выездных проверок.

В качестве рекомендаций по повышению эффективности налогового контроля в налоговых инспекциях работы можно предложить следующие. Налоговые инспекторы должны: проверять все платежные документы по приобретению сырья, материалов, товаров; сравнивать платежные документы по закупке с товар­но-транспортными документами и таможенными деклара­циями; сравнивать платежные документы по продажам с товар­но-транспортными документами; проверять все товарно-транспортные документы и тамо­женные декларации и уведомления о доставке материаль­ных ценностей; получать описание и специфику принципа оценки, кото­рый используется предприятием; по каждой группе товаров сравнивать список товаров в за­пасах с последними документами о закупках и проверяют правильность оценки. Работники налоговых органов должны знать все возможные способы выявления нарушений – маскировки неучтенной продукции, незаконных операций по уходу от налогообложения, умышленного искажения бухгалтерских балан­сов и отчетов.

В рамках совершенствования нормативно-правового регулирования налогового контроля необходимо: законодательные основы по вопросам познания правовой сущности налоговых правонарушений привести в соответствие международным нормам; в целях упорядочения и урегулирования административно-предупредительной деятельности налоговых органов привести ст. 31 НК РФ в соответствие с Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе»; внести в перечень документов, необходимых для прохождения государственного технического осмотра, квитанции об уплате транспортного налога; дать полномочия сотрудникам ДПС ГИБДД контролировать уплату транспортного налога, внеся соответствующие изменения в ведомственные нормативные акты МВД РФ; на уровне Правительства РФ разработать единые для всех ведомств меры по увеличению доходной базы бюджетов; упростить процедуру регистрации домовладения; Правительству РФ выработать общую концепцию формирования сведений о земельных участках и установить жесткий контроль за правильностью их предоставления; в налоговом и земельном законодательстве четко разделить полномочия между Федеральной службой земельного кадастра России, комитетами по земельным ресурсам и землеустройству и налоговыми органами в случае обнаружения ими нецелевого использования земельных участков; одновременно с наделением муниципальных образований полномочиями в области ЕНВД по установлению К2 предоставить им право получения любой информации по данному вопросу в налоговых органах; на федеральном уровне предусмотреть уголовную ответственность за сокрытие реальных размеров выплачиваемой заработной платы и налога на доходы физических лиц. Таким образом, вся нормативно-правовая база РФ должна быть ориентирована на пополнение бюджетов всех уровней, особенно в условиях кризиса. На этой основе необходимо создать новый механизм совместной работы ведомств, организовать новый тип взаимодействия между бизнесом и властью. Только так можно обеспечить наполняемость бюджетов и создать предпосылки для динамичного послекризисного роста экономики.

С учетом зарубежного опыта организации налогового контроля можно предложить следующие направления совершенствования налогового администрирования в России. Во-первых, для отнесения компании к категории крупнейших налогоплательщиков и включения ее в текущего контроля, по опыту США, необходимо ввести систему баллов, которые присваиваются по следующим категориям: общая стоимость активов; валовой доход; количество юридических лиц, принимающих участие в основной деятельности; наличие многоотраслевой структуры компании; количество сотрудников налоговой администрации, необходимых для проверки компании; количество привлеченных специалистов, необходимых для проверки компании; общий объем вспомогательной работы и количество человеко-дней, затраченных на проверку. Во-вторых, целесообразно, по опыту стран Евросоюза, наделить налоговые органы правом доступа к информации о движении денежных средств по счетам налогоплательщика, отменить понятие банковской тайны.

**Список использованных источников**

1. Конституция Российской Федерации от 12.12.1993 (изм. от 30.12.2008 // Справочно-правовая система Консультант Плюс
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.07.2009) // Справочно-правовая система Консультант Плюс
3. Указ Пре­зидента РФ от 25 июля 1996 г. № 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации» (ред. от 18.07.2001) // Справочно-правовая система Консультант Плюс
4. Адамов, Н. Тенденции совершенствования налогового администрирования и зарубежный опыт / Н. Адамов // Финансовая газета. – 2009. – № 23. – С. 7-12.
5. Вигдорчик, Д.Г. Отдельные вопросы налогового администрирования на современном этапе развития общества / Д.Г. Вигдорчик // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 6. – С. 12-18.
6. Домбровский, А.Н. Налоговое администрирование и резервы доходной базы бюджетов муниципальных образований в условиях финансового кризиса / А.Н. Домбровский // Финансы. – 2009. – № 3. – С. 20-25.
7. Зрелов, А.П. Современные проблемы и особенности определения сущности понятия «налоговый контроль» / А.П. Зрелов // Налоги и налогообложение. – №9. – 2008. – С. 27-31.
8. Калинкин, О.Г. Совершенствование налогового администрирования в интересах ускорения социально-экономического развития РФ: Автореф. дис. / О.Г. Калинкин. – М.: РАГС при Президенте РФ, 2007. – 154 с.
9. Косолапов, А.И. Налоги и налогообложение: учебник / А.И. Косолапов. – М: Дашков и Ко, 2008. – 872 с.
10. Ладашев, А.З. Налоговое администрирование: учеб. пособие / А.З. Ладашев. – М.: Книжный мир, 2006. – 363 с.
11. Лобанов, А.В. О содержании и формах налогового контроля / А.В. Лобанов// Финансы. – 2008. – №3. – С. 30-32.
12. Лукьяненков, М.В. Налоговая дисциплина как элемент социально ответственного поведения государства, бизнеса и граждан / М.В. Лукьяненков// Известия высших учебных заведений. Поволжский регион. Общественные науки. – 2007. – № 3. – С. 32-33.
13. Мамрукова, О.И. Налоги и налогообложение: учебник / О.И. Мамрукова. – М.: Омега-Л, 2009. – 330 с.
14. Миляков, Н.В. Налоги и налогообложение: учебник/ Н.В. Миляков. – М.: Инфра-М, 2005. – 304 с.
15. Миронова, О.А. Налоговое администрирование: учеб. пособие / О.А. Миронова. – М.: Омега-Л, 2009. – 408 с.
16. Михайлов, М.Н. О камеральных и выездных налоговых проверках / М.Н. Михайлов// Налоговый вестник. – 2008. – №9. – С. 81-83.
17. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / под ред. Б.Х. Алиева. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 416 с.
18. Налоги и налогообложение: учебник/ под ред. Д.Г. Черника. – М.: Инфра-М, 2003. – 328 с.
19. Налоги и налогообложение: учебник/ под ред. И.Г. Русакова. – М.: Финансы, 2006. – 495 с.
20. Налоговое право России: учебник/ отв. ред. Ю.А. Крохина. – М.: Норма, 2007. – 720 с.
21. Налоговое право: учеб. пособие / под ред. Г.Б. Поляка. – М.: Юнити-Дана, 2007. – 271 с.
22. Налоговое право: учеб. пособие / отв. ред. Ю.А Крохиной. – М: Норма, 2006. – 620 с.
23. Налоговое право: учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Юрист, 2006. – 476 с.
24. Налоговый контроль: учеб. пособие / под ред. Ю.Ф. Кваши. – М.: Юрист, 2008. – 350 с.
25. Незамайкин, В.Н. Налогообложение юридических и физических лиц: учеб. пособие / В.Н. Незамайкин. – М.: Экзамен, 2007. – 464 с.
26. Ногина, О.А. Налоговый контроль: учеб. пособие / О.А. Ногина. – СПб. Питер, 2007. – 234 с.
27. Овчинников, Г.В. Осуществление государственного контроля в сфере налогообложения / Г.В. Овчинников// Финансы. – 2008. – №4. – С. 57-60.
28. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение в РФ: учебник/ В.Г. Пансков. – М.: Финансы, 2006. – 576 с.
29. Пасько, О.Ф. Налоговый контроль в системе эффективного налогообложения/ О.Ф. Пасько// Налоговый вестник. – 2009. – №6. – С. 84-89.
30. Петрова, Г.В. Концептуальные проблемы теории и практики правового регулирования налоговых отношений / Г.В. Петрова // Законодательство и экономика. – 2008. – №7. – С. 12-14.
31. Пономарев, А.И. Налоговое администрирование в Российской Федерации: учеб. пособие / А.И. Пономарев. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 288 с.
32. Разгулин, С.В. Совершенствование законодательства как инструмент противодействия злоупотреблению правом в налоговых отношениях// Налоговый вестник. – 2009. – №3. – С. 3-6.
33. Сердюков, А.Э. Налоги и налогообложение: учебник / А.Э. Сердюков. – СПб.: Питер, 2007. – 752 с.
34. Смирнова, Е.Е. О контрольной работе налоговых органов / Е.Е. Смирнов// Налоговый вестник. – 2007. – №11. – С. 86-88.
35. Титов, А.С. Правовые коллизии в законодательстве, регулирующем деятельность по налоговому администрированию / А.С. Титов // Реформы и право. – 2008. – № 1. – С. 12-18.