**СОДЕРЖАНИЕ**

[Введение 3](#_Toc102825985)

[Глава 1. Понятие и правила проведения налоговых проверок 7](#_Toc102825986)

[1.1. Понятие и виды налоговых проверок 7](#_Toc102825987)

[1.2. Камеральная налоговая проверка 9](#_Toc102825988)

[1.3. Выездная налоговая проверка 11](#_Toc102825989)

[1.4. Встречная налоговая проверка 21](#_Toc102825990)

[Глава 2. Организация налоговых проверок на примере Межрайонной Инспекции Федеральной налоговой службы России № 6 по Рязанской области 23](#_Toc102825991)

[2.1.Состав и структура налогового органа 23](#_Toc102825992)

[2.2. Порядок проведения выездных налоговых проверок (на примере ООО «ДРСУ») 26](#_Toc102825993)

[2.3. Порядок проведения камеральных налоговых проверок (на примере ООО «Радуга») 37](#_Toc102825994)

[Глава 3. Направления совершенствования организации проведения налоговых проверок и реализации их результатов 41](#_Toc102825995)

[3.1. Совершенствование организации налоговых проверок 41](#_Toc102825996)

[3.2. Совершенствование мер обе6спечения налоговых обязательств по результатам налоговой проверки 49](#_Toc102825997)

[Заключение 57](#_Toc102825998)

[Список использованной литературы 64](#_Toc102825999)

[Приложения 68](#_Toc102826000)

# Введение

Сегодня вопросы, касающиеся проведения налоговых проверок *являются очень актуальными*.

Действительно, одним из важнейших условий стабилизации финансовой системы любого государства, в том числе российского, является обеспечение устойчивого сбора налогов.

Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Развитие и изменение форм государственного устройства всегда сопровождается преобразованием налоговой системы.

В современном цивилизованном обществе налоги – основная форма доходов государства. Помимо этой сугубо финансовой функции, налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, состояние научно-технического прогресса.

Поэтому налоги, как и вся налоговая система, являются мощным инструментом для управления рыночной экономикой.

Так, с помощью налогов определяются взаимоотношения предпринимателей, предприятий всех форм собственности с государственными и мест

и военно-промышленный комплекс, и следовательно, нарушается обороноспособность страны, которая является наиболее значимым фактором стабильности страны. Также не выплачиваются пенсии, заработные платы бюджетникам, страдает медицинская сфера.

Поэтому все государственные органы, в том числе и налоговые, эффективно в своей деятельности постоянно используют налоговые проверки, поскольку именно они являются основным элементом управления. Посредством налоговых проверок устанавливается достоверность данных о полноте, своевременности и эффективности выполняемого задания, а также законность операций и действий, осуществленных должностными лицами при выполнения задания, выявление внутренних резервов улучшения деятельности и устранения допущенных нарушений и недостатков в работе, включая привлечение к ответственности, допущенную халатность при выполнении установленных заданий.

Ни один налогоплательщик не застрахован от налоговой проверки. И хотя она является нелегким испытанием для руководства организаций и бухгалтеров, не стоить думать, что мы не в состоянии повлиять как на ход самой проверки, так и на ее результаты.

Если в организации прошла проверка, в результате которой начислили большие суммы недоимки, пеней и штрафов, не следует сразу же впадать в отчаяние. Практика показывает, что большой процент вынесенных по результатам проведения налоговых проверок решений можно оспорить.

Настоящая судебная практика показывает, что суд при рассмотрении спора между налогоплательщиком и налоговым органом, в том числе и по вопросам относительно результатов налоговых проверок, в большинстве случаев выносит решение в пользу налогоплательщика.

Любой налогоплательщик (организации, предприятия, учреждения), должен знать правила и порядок проведения проверок, оформления ее результатов, права и обязанности сторон (налогоплательщика и налогового проверяющего органа). Тогда ее проведение может и не оказаться таким неожиданным и непредвиденным, а результаты ее проведения такими «ужасающими» и совсем не такими, какими их нужно представить налоговому органу.

Порядок проведения налоговых проверок определяется нормами Налогового кодекса Российской Федерации. Назначение выездных налоговых проверок регулируется нормами статей 87 и 89 Налогового Кодекса. Во исполнение ст. 89 Налогового Кодекса МНС РФ разработало Порядок назначение выездных налоговых проверок, утвержденный Приказом МНС РФ от 08.10.99 № АП-3-16/318, который в настоящее время применяется с учетом Дополнения № 1 к указанному выше Порядку (Дополнение № 1 утверждено Приказом МНС РФ от 07. 02.2000 № АП-3-16/34).

Знание его норм позволяет налогоплательщикам не только видеть ошибки инспекторов, но и эффективно защищать свои права, нарушенные вследствие таких ошибок.

*Цель настоящей дипломной работы* – изучить методы и результаты налоговых проверок, осуществляемых органами налогового контроля.

Реализация заданной цели требует постановки следующих *задач*:

1. раскрыть основные виды налоговых проверок и порядок их осуществления в соответствии с действующим законодательством;

2. практически рассмотреть организацию налоговых проверок на примере Инспекции Федеральной налоговой службы России № 6 по Рязанской области;

3. выявить направления совершенствования организации налоговых проверок

логовыми органами, приводятся различные правовые «коллизии», приводящие к разным юридическим толкованиям. Приводится также зарубежный опыт проведения налоговый проверок.

В заключительной части работы делаются выводы и обосновываются приоритетные направления совершенствования исследуемой проблемы.

Объект исследования в настоящей работе — Инспекция Федеральной налоговой службы России № 6 по Рязанской области.

Предмет исследования - налоговые проверки и механизм их проведения.

При написании работы использовались монографический и аналитический методы.

Информационной базойисследованияпослужил приве­денный после заключительной части список литературы. Она содержит нор­мативные документы, литературу, а также периодические источники по исследуемой проблематике. Среди нормативной документации использовался Арбитражно-процессуальный, Налоговый кодексы РФ, приказы, инструкции МНС, постановления ВАС. При написании и работы были также изучены комментарии к НК РФ Глебовой О.П. и др. касающиеся статей, регламентирующих организацию проведения налоговых проверок, труды Кислова Д.П., подробно описывающие виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение и др. Среди периодических публикаций использовались такие издания, как «Практическая бухгалтерия», «Налоговый вестник», «Российский налоговый курьер», официальный сайт Министерства РФ по налогам и сборам и др., а также публикации на страницах Интернета.

# Глава 1. Понятие и правила проведения налоговых проверок

## 1.1. Понятие и виды налоговых проверок

В соответствии со ст.82 НК РФ одним из видов налогового контроля является *налоговая проверка*. Правила назначения, проведения и оформления результатов налоговой проверки установлены главой 14 НК РФ, письмом МНС России от 08.10.99 N АП-3-16/318 "Об утверждении Порядка назначения выездных налоговых проверок", инструкцией МНС России от 10.04.2000 N 60 "О порядке составления акта выездной налоговой проверки и

альной налоговой проверки представлены в табл.1. Плюсы в таблице означают наличие данного инструмента налогового контроля в выездной или камеральной проверке, прочерк - его отсутствие.

Таблица 1

Основные характеристики выездной и камеральной налоговой   
проверок

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Инструмент налогового контроля | Выездная налоговая проверка | Камеральная налоговая проверка |
| 1 | 2 | 3 |
| Основание проведения проверки | Решение руководителя (заместителя) налогового органа (ст.89 НК РФ) | Без специального разрешения; представление налоговой декларации служит основанием (ст.88 НК РФ) |
| Срок проведения проверки | 2 месяца (+1 месяц) | 3 месяца |
| Период, который охватывается проверкой | 3 календарных года, предшествующих году проведения проверки |  |
| Документ, составляемый по итогам проверки | Справка (ст.89 НК РФ); акт проверки (ст.100 НК РФ); решение (ст.101 НК РФ); требование об уплате налога (п.4 ст.101 НК РФ) |  |

Продолжение табл.1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
| Заключение специалиста (ст.96 НК РФ) | + | + |
| Участие переводчика (ст.97 НК РФ) | + | + |

## 1.2. Камеральная налоговая проверка

Правила и порядок проведения камеральной налоговой проверки установлены ст.88 НК РФ. Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Камеральной налоговой проверке подвергаются все организации, независимо от организационно-правовой формы и формы собственности.

Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Установление срока камеральной налоговой проверки повлекло за собой ряд вопросов, возникших в правоприменительной практике. В частности, вопрос о возможности привлечения налогоплательщика к ответственности по истечении указанного выше срока. Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в своем постановлении от 01.06.99 N 6995/98 указал на то, что

В первом случае привлечение к ответственности вполне законно, так как не требует составления акта. Достаточно лишь самого факта пропуска установленного срока для представления налоговой декларации.

Что касается второй ситуации, ряд специалистов полагают, что поскольку ст.88 НК РФ не предусмотрено составление акта по результатам проверки, взыскание штрафа невозможно. Судебная практика складывается иным образом: отсутствие акта проверки не может являться основанием для отказа в привлечении налогоплательщика к ответственности, и при наличии документов, подтверждающих факт обнаружения допущенных налогоплательщиком налоговых правонарушений, штрафы по результатам камеральной проверки взыскиваются[[1]](#footnote-1).

О привлечении налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) к ответственности решение выносит руководитель налогового органа. Кроме того, если должностным лицом налогового органа обнаруживаются ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, об этом сообщается налогоплательщику в форме требования внести соответствующие исправления в установленный срок. На суммы доплат по налогам направляется требование об уплате соответствующей суммы налога и пени.

## 1.3. Выездная налоговая проверка

Выездная налоговая проверка проводится по местонахождению налогоплательщика. Налоговая проверка производится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. Оно должно содержать:

* наименование налогового органа;
* номер решения и дату его вынесения;

наименование налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора), в отношении которого назначается проверка (в случае назначения выездной налоговой проверки филиала или представительства

ешении у налогоплательщика есть основание для отказа в доступе в помещение либо к документам в соответствии с п.1 ст.91 НК РФ.

Выездная налоговая проверка может проводиться по одному или нескольким налогам при соблюдении следующих правил:

а) налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период (кроме проверки в связи с реорганизацией или ликвидацией организации либо проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего предыдущую проверку; проверки, проводимые органами налоговой полиции, не могут учитываться при решении вопросов повторности налоговых проверок (ст.87 НК РФ);

б) проверкой могут быть охвачены только три календарных года, непосредственно предшествовавших году проведения проверки (ст.89 НК РФ).

В соответствии с пунктами 3 и 4 ст.81 НК РФ налогоплательщик освобождается от ответственности, если заявление об изменении и дополнении

рки, в том числе со ссылкой на доказательства, подтверждающие уплату налога и пени, осуществленные за день до проверки, а следовательно, и исправленные декларации были подготовлены раньше. Данные обстоятельства налогоплательщик может высказать как непосредственно налоговому органу, так и суду в случае судебного разбирательства. При этом и налоговый орган и суд при вынесении решения могут оценить изложенные доводы как обстоятельства, исключающие привлечение к ответственности (ст.109 НК РФ) либо как смягчающие ответственность (ст.112 НК РФ).

В ходе выездной проверки должностные лица налоговых органов, проводящие проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика (порядок ее проведения регулируется приказом Минфина России N 20н и МНС России от 10.03.99 N ГБ-3-04/39 "Об утверждении положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке"), осмотр, обследование производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода или связанных с содержанием объекта налогообложения (ст.89 НК РФ).

В соответствии со ст.93 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента необходимые для проверки документы. Форма требования установлена приказом МНС России от 08.10.99 N АП-3-16/318 "Об утверждении Порядка назначения выездных налоговых проверок". Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в пятидневный срок.

Исходя из смысла ст.92 НК РФ осмотр помещения, территорий, документов, предметов должностным лицом налогового органа может производиться только в рамках выездной налоговой проверки. Осмотр должен производиться в присутствии понятых. Не могут быть понятыми должностные лица налоговых органов. Понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии (ст.98 НК РФ).

Как о производстве осмотра, так и об изъятии документов и предметов должен быть составлен протокол. В протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях перечисляются и описываются изъятые документы и предметы с точным указанием наименований, количества и индивидуальных признаков

инструкции МНС России от 10.04.2000 N 60 "О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах" (далее - Инструкция N 60).

В соответствии с п.1 ст.100 НК РФ не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной выездной проверке должностными лицами налогового органа должен быть составлен акт налоговой проверки. Форма и его содержание установлены Инструкцией N 60. В частности, в акте проверки должны быть указаны первичные и бухгалтерские документы, которые исследовались должностными лицами налогового органа при проведении выездной налоговой проверки, отражены обстоятельства, которые были установлены при исследовании этих документов. Должны быть четко сформулированы документально подтвержденные факты нарушения налогового законодательства или отсутствие таковых, указаны нормы налогового законодательства, которые нарушил налогоплательщик, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений со ссылками на статьи Налогового кодекса РФ по данному виду налоговых правонарушений. Акт проверки подписывается должностными лицами налогового органа, производившими налоговую проверку, и руководителем или представителем проверяемой организации. После этого акт проверки под расписку вручается руководителю или представителю проверяемой организации.

Налогоплательщик вправе в случае несогласия с фактами, изложенными в акте выездной налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в двухнедельный срок со дня получения акта проверки направить по нему объяснения (возражения). При этом налогоплательщик

* представляемые в возражениях факты должны быть подтверждены первичными документами, а выводы - обоснованными, то есть иметь ссылки на нормативные документы;
* изложение материала должно быть четким и лаконичным;
* возражения должны быть систематизированы в соответствии с соответствующими разделами (пунктами) акта проверки.

На практике часто появляется необходимость предоставления возражений на акт, когда указанные в нем замечания в отношении занижения того или иного налога были обоснованными, однако не учитывались факты завышения того же налога, что влекло за собой неверный окончательный расчет.

Согласно п.1.11.1 Инструкции N 60 описательная часть акта выездной налоговой проверки должна содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки, или указание на отсутствие таковых, и связанных с этими фактами обстоятельств, имеющих значение для принятия правильного решения по результатам проверки. На необходимость анализа всех обстоятельств, влекущих как занижение, так и завышение налогооблагаемой базы, указывает и Высший Арбитражный Суд РФ[[2]](#footnote-2).

По истечении двухнедельного срока, предоставленного налогоплательщику для представления возражений, руководитель (его заместитель) налогового органа в течение 14 дней должен рассмотреть акт налоговой проверки, а также возражения и документы, представленные налогоплательщиком. При этом должны быть приглашены должностные лица организации или индивидуальный предприниматель, или их представители. Если налогоплательщик, проигнорировав извещение, не явился, все материалы проверки рассматриваются в его отсутствие.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (его

ки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах".

Порядок проведения дополнительных мероприятий, их сроки, а также форма оформления результатов не установлены ни одним нормативным актом, в связи с чем сроки выездной налоговой проверки могут быть увеличены по сравнению с установленными в ст.89 НК РФ. Однако существует общее ограничение, установленное п.1 ст.115 НК РФ, согласно которому налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения правонарушения и составления соответствующего акта. Так, если акт выездной проверки уже был составлен до начала проведения дополнительных мероприятий, то шестимесячный срок уже начал отсчитываться. Вместе с тем на практике налоговые органы по результатам проведения дополнительных мероприятий налогового контроля также составляют акт, считая, что именно от даты составления этого акта следует отсчитывать шестимесячный срок, указанный в п.1 ст.115 НК РФ. Для решения вопроса возможно лишь ожидать прецедентов в арбитражной практике[[3]](#footnote-3).

Как правило, по результатам рассмотрения материалов дела выносится решение о привлечении налогоплательщика к ответственности. Такое решение должно содержать:

* обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой;
* документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства;
* доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту;
* результаты проверки этих доводов;

решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК

ения налоговым органом требований к порядку проведения налоговой проверки и оформлению ее результатов.

Если при проведении налоговой проверки сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике, плательщике сбора или налоговом агенте были допущены с нарушением Конституции Российской Федерации, Налогового кодекса, федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну, такая информация не может быть использована в решении о привлечении налогоплательщика к ответственности (п.4 ст.82 НК РФ). Данное положение полностью соответствует п.3 ст.64 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, согласно которому не допускается использование доказательств, полученных с нарушением федерального закона.

Несоблюдение требований к форме и порядку составления и вручения налогоплательщику решения налогового органа согласно п.6 ст.101 НК РФ может являться основанием для его отмены вышестоящим налоговым органом или признания его судом недействительным. Свое мнение по применению этого пункта изложил Пленум ВАС РФ в постановлении от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой налогового кодекса Российской Федерации": нарушение должностным лицом налогового органа требований данной статьи не влечет безусловного признания судом соответствующего решения налогового органа недействительным. В данном случае

поскольку только в этих случаях НК РФ предусматривает составление акта (п.1 ст.100 и п.1 ст.101.1 НК РФ).

Учитывая, что НК РФ не предусматривает составления налоговым органом акта по результатам использования в отношении налогоплательщика (налогового агента) иных, помимо выездной налоговой проверки, форм налогового контроля, установленный п.1 ст.115 НК РФ, срок в этих случаях должен исчисляться со дня обнаружения соответствующего правонарушения, который определяется исходя из характера конкретного правонарушения, а также обстоятельств его совершения и выявления.

## 1.4. Встречная налоговая проверка

В отличие от камеральной и выездной, встречная налоговая проверка подробно не урегулирована нормами Налогового кодекса РФ. Лишь в п.2 ст.87 НК РФ указывается, что если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора), связанной с иными лицами, налоговым органом могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора).

Решение о проведении встречной налоговой проверки принимается налоговыми органами при необходимости получения информации о деятельности проверяемой организации с помощью документов, истребуемых у ее контрагентов. Встречная налоговая проверка позволяет установить, во-первых, идентичность отражения той или иной операции всеми участниками сделки, а во-вторых, идентичность оформления документов по проверяемой

срок представления документов меньше пяти дней, суд может отказать во взыскании штрафа по ст.126 НК РФ[[4]](#footnote-4).

Исходя из смысла п.2 ст.87 НК РФ документы, запрашиваемые в требовании, должны:

* быть связаны с правильностью исчисления и своевременностью уплаты налогов;
* относиться к деятельности того налогоплательщика, в отношении которого проводится выездная или камеральная проверка по тому же виду налога и за тот же период (в требовании должна быть ссылка на этого налогоплательщика, за какой период проводится проверка и по какому налогу);
* являться документами, а не различного рода объяснениями, пояснениями, которые не имеют документарной формы (могут быть вызваны должностные лица организации для дачи показаний в соответствии со ст.90 НК РФ).

Также следует отметить, что встречную налоговую проверку вправе проводить лишь тот налоговый орган, который проводил камеральную или выездную налоговую проверку, на основании которой проводится встречная проверка.

# Глава 2. Организация налоговых проверок на примере Межрайонной Инспекции Федеральной налоговой службы России № 6 по Рязанской области

## 2.1.Состав и структура налогового органа

Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы (Межрайонная ИФНС) России № 6 по Рязанской области, созданная 1 июля 1990 года, является государственной организацией с ведомственным подчинением Управлению Федеральной налоговой службы по Рязанской области.

Структура Межрайонной ИФНС России № 6 по Рязанской области включает в себя следующие отделы (табл.2).

Таблица 2

Структурные подразделения Межрайонной ИФНС России № 6

по Рязанской области

|  |  |
| --- | --- |
| № п/п | Структурное подразделение |

* ие единой позиции налоговой инспекции в арбитражных судах и судах общей юрисдикции, проводит правовую экспертизу документов налоговой инспекции;
* Отдел работы с налогоплательщиками осуществляет организацию приема плательщиков, прием, регистрацию и выдачу документов и информирование налогоплательщиков о состоянии расчетов с бюджетами, проведение сверок расчетов, информационную работу, организацию работы с налогоплательщиками в территориально обособленных рабочих местах налоговых инспекций.
* Отдел информационных технологий формирует единую техническую политику в области информатизации, обеспечивает работоспособность аппаратной части, системного и прикладного обеспечения компьютерных систем, осуществляет администрирование сетевыми ресурсами и обеспечение защиты от потерь данных в компьютерных системах в аппарате Межрайонной ИФНС России № 6 по Рязанской области;
  + Отдел ввода и обработки данных обеспечивает в налоговой инспекции ведение лицевых счетов налогоплательщиков, организацию и
  + ела состоят в следующем:
* ведение государственного реестра, содержащего сведения о создании, реорганизации и ликвидации юридических лиц, а также иных сведений о юридических лицах в соответствии с Федеральным законом от 08.08.2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц»;
* контроль за соблюдением законодательства об учете, постановке на учет, переучете и снятии с учета налогоплательщиков, об идентификационных номерах налогоплательщиков, об учете сведений о счетах налогоплательщиков в кредитных организациях, о подготовке дел связанных, с учетом налогоплательщиков;
* формирование информации для поддержания в актуальном состоянии территориального раздела Единого государственного реестра налогоплательщиков (ЕГРН) и Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ).
  + Отдел выездных налоговых проверок осуществляет проведение выездных налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов в бюджетную систему Российской Федерации, налоговых агентов, обеспечение контроля за исполнением законодательства о применении ККТ при осуществлении денежных расчетов с населением.
* Отделы камеральных проверок осуществляют мониторинг и проведение камеральных налоговых проверок налоговых деклараций и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов и сборов основных налогоплательщиков инспекции, с учетом анализа косвенной информации из внутренних и внешних источников;

Перейдем теперь непосредственно к организации выездных и камеральных налоговых проверок на предприятиях, проводимых Межрайонной ИФНС России №2 по Рязанской области.

## 2.2. Порядок проведения выездных налоговых проверок (на примере ООО «ДРСУ»)

* Как уже говорилось в п.1.3.4, по результатам выездной налоговой проверки не позднее двух месяцев (п. 1 ст. 100 НК РФ) после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами

В соответствии с Приказами "Об учётной политике" ООО «ДРСУ» на 2003 год, для целей налогообложения моментом возникновения обязанностей по уплате налогов считается день отгрузки товаров (работ, услуг) - метод начисления.

Пунктом 2 акта выездной налоговой проверки НДС за 2003 год от 03.08.2004 г. ООО «ДРСУ» (Приложение 1) было установлено следующее:

1. В декларациях по налогу на добавленную стоимость по стр.360 страницы 04 "Сумма налога, предъявленная налогоплательщику и уплаченная им при приобретении товаров (работ, услуг), подлежащая вычету" излишне включены суммы НДС:

а) за февраль в размере 11089 руб.

по оплаченным, но не оприходованным услугам от ОАО "Техносервис", на начало месяца сальдо по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" дебетовое в размере 26281 руб., за отчетный период оплачено еще 100000 руб. (оборот по дебету счета 60), оприходовано товарно-материальных ценностей на 33471 руб., в том числе НДС 5578 руб. НДС предъявлен к возмещению в данном месяце в сумме 16667 руб. (100000 х 20 / 120), следовало - 5578 руб. Таким образом, излишне включено в налоговые вычеты 11089 (16667-5578);

б) за март в размере 13333 руб.

по товарам (работам, услугам), оплаченным, но не оприходованным от ООО "Авиокурс" сальдо на начало месяца не было, поступления тоже, оплата произведена в размере 80000 руб., в том числе НДС - 13333 руб. В данном налоговом периоде сумма НДС заявлена к возмещению не правомерно.

в) за апрель в размере 132043 руб.

По декларации заявлена сумма налога по стр.360 в размере 185915 руб., в ходе проверки данная сумма не нашла документального подтверждения, сумма НДС по журналу-ордеру № 6 по оплаченным и оприходованным товарно-материальным ценностям составила 53872 руб. В результате данного нарушения сумма налога на добавленную стоимость завышена на 132043 руб. (185915 - 53872);

г) за июнь в размере 700289 руб., в том числе:

- 33438 руб. по то

- 66667 руб. по товарам (работам, услугам), оприходованным от ОАО «Механизация», оплата которых по данным бухгалтерского учета произведена в виде взаимозачета (по журналу-ордеру № 6 - дебет счета 60, кредит счета 62) на сумму 400000 руб., в том числе НДС – 66667 руб. Документов, подтверждающих факт проведения взаимозачета через третьих лиц, дающих право на погашение долга ОАО «Механизация»" в ходе проверки не предъявлено. Аналитического учета в виде ведомостей, журналов-ордеров в разрезе контрагентов по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" на предприятии не ведется;

- 385830 руб. по товарам (работам, услугам), оприходованным от ООО «Спецрезервное управление», оплата которых по данным бухгалтерского учета произведена в виде взаимозачета (по журналу- ордеру № 6 - дебет счета 60, кредит счета 62) на сумму 2314981 руб., в том числе НДС - 385830 руб. Документов, подтверждающих факт проведения взаимозачета через третьих лиц, дающих право на погашение долга ОАО «Спцрезервное управление» в ходе проверки не предъявлено. Аналитического учета в виде ведомостей, журналов-ордеров в разрезе контрагентов по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" на предприятии не ведется;

- 75478 руб. Сумма налога, заявлена к возмещению по декларации за июль (стр. 360) в размере 618984 руб., данная сумма не нашла своего документального подтверждения в ходе проверки. Согласно данным журнала ордера № 6, сумма налога, предъявленная налогоплательщику и уплаченная им

70833 руб. Документов, подтверждающих факт проведения взаимозачета через третьих лиц, дающих право на погашение долга ОАО «Спецрезервное управление» в ходе проверки не предъявлено. Аналитического учета в виде ведомостей, журналов-ордеров в разрезе контрагентов по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" на предприятии не ведется;

ж) за сентябрь в размере 2190253 руб.

по товарам (работам, услугам), оприходованным от ООО «Спецрезервное управление», оплата которых по данным бухгалтерского учета произведена в виде взаимозачета (по журналу- ордеру № 6 - дебет счета 60, кредит счета 62) на сумму 13141522 руб., в том числе НДС - 2190253 руб. (13141522 х 20 / 120). Документов, подтверждающих факт проведения взаимозачета через третьих лиц, дающих право на погашение долга ООО «Спецрезервное управление» в ходе проверки не предъявлено. Аналитического учета в виде ведомостей, журналов-ордеров в разрезе контрагентов по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" на предприятии не ведется;

з) за октябрь 161544руб., в том числе:

- 66667 руб. по товарам (работам, услугам), оприходованным от ООО «Спецрезервное управление», оплата которых по данным бухгалтерского учета произведена в виде взаимозачета (по журналу- ордеру № 6 - дебет счета 60, кредит счета 62) на сумму 400000 руб., в том числе НДС - 66667 руб. (400000 х 20 / 120). Документов, подтверждающих факт проведения взаимозачета через третьих лиц, дающих право на погашение долга ООО «Спецрезервное управление» в ходе проверки не предъявлено. Аналитического учета в виде ведомостей, журналов-ордеров в разрезе контрагентов по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" на предприятии не ведется;

- 17759 руб. по товарам (работам, услугам), оприходованным от ДПМК "Спасская", оплата которых по данным бухгалтерского учета произведена в виде взаимозачета (по журналу- ордеру № 6 - дебет счета 60, кредит счета 62) на сумму 106558 руб., в том числе НДС - 17759 руб. (106558 х 20 / 120). Документов, подтверждающих факт проведения взаимозачета через третьих лиц, дающих право на погашение долга ДПМК "Спасская" в ходе проверки не предъявлено. Аналитического учета в виде ведомостей, журналов-ордеров в разрезе контрагентов по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" на предприятии не ведется;

- 24580 руб. по товарам (работам, услугам), оплаченным, но оприходованным частично в данном налоговом периоде от ОАО «Механизация», по данным бухгалтерского учета (по журналу- ордеру № 6) по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" на 1 октября сальдо дебетовое в размере 75641 руб., поступило в данном налоговом периоде товарно-материальных ценностей на сумму 182521 руб., в том числе НДС, оплата произведена в сумме 330000 руб., в том числе НДС. К возмещению НДС заявлен с оплаченной в данном налоговом периоде суммы в размере 55000 (330000 х 20 / 120), следовало - с оприходованной - 30420 руб. (182521 х 20 / 120). Таким образом, сумма налогового вычета завышена на 24580 руб. (55000 – 30420 руб.);

., документов, подтверждающих факт проведения взаимозачета через третьих лиц, дающих право на погашение долга ООО «Спецрезервное управление» в ходе проверки не предъявлено. Аналитического учета в виде ведомостей, журналов-ордеров в разрезе контрагентов по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" на предприятии не ведется;

- 75222 руб. по товарам (работам, услугам), оприходованным от ГДП № 4, оплата которых по данным бухгалтерского учета произведена в виде взаимозачета (по журналу-ордеру № 6 - дебет счета 60, кредит счета 62) на сумму 451334 руб., в том числе НДС - 75222 руб. Документов, подтверждающих факт проведения взаимозачета через третьих лиц, дающих право на погашение долга ГДП №4, в ходе проверки не предъявлено. Аналитического учета в виде ведомостей, журналов-ордеров в разрезе контрагентов по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" на предприятии не ведется;

- 61666 руб. по товарам (работам, услугам), оприходованным и оплаченным ООО «Жетвин», оплата произведена в размере 506000 руб., в том числе НДС - 84333 руб. (506000 х 20 / 120), однако в этом же налоговом периоде денежные средства в размере 370000 руб. были возвращены в адрес ООО «Жетвин» платежным поручением № 001 от 04.12.03г. Следовательно, по данному контрагенту сумма НДС, подлежащая вычету составит 22667 руб. ((506000 - 370000) х 20 / 120). Таким образом, сумма налогового вычета завышена на 61666 руб. (84333 – 22667 руб.).

Указанные нарушения подтверждаются налоговыми декларациями, выписками из главной книги, журналами-ордерами № 6 за отчетные периоды.

Согласно п.1 ст. 172 Налогового Кодекса Российской Федерации (в редакции изменений и дополнений) "вычетам подлежат, если иное не установлено настоящей статьей, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг), либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей и при наличии соответствующих первичных документов".

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 2. Кроме того, вопреки принятой на предприятии учетной политике, налоговая база и суммы НДС с реализации отражались в налоговых декларациях по методу "оплаты", а не по методу "отгрузки". В результате данного Ноябрь | 687538 | 415964 | + 271574 |
| Декабрь | 486484 | 1500748 | - 1014264 |
| ИТОГО |  |  | + 204105 |

В п.3. акта проведенной выездной налоговой проверки было предложено:

* доначислить сумму налога на добавленную стоимость в размере 5208947 руб., уменьшить исчисленную в завышенном размере сумму налога на добавленную стоимость в размере 221647 руб., в том числе:
* за февраль +11089 руб.;
* за март +29 999 руб. (13333 + 16666);
* за апрель + 132043 руб.;
* за май +590922 руб.;
* за июнь +204 429 руб. (700289-495860);
* за июль + 688260 руб. (540162+148098);
* за август + 1417517 руб. (120833 + 1296684);
* за сентябрь + 972010 руб. (2190253 - 1218243);
* за октябрь + 770072 руб. (161544 + 608528);
* за ноябрь + 392606 руб. (121032 + 271574);
* за декабрь ⎯ 221647 руб. (792617 – 1014264).
  + взыскать с ООО «ДРСУ» пени за несвоевременную уплату НДС в соответствии со ст.75 НК РФ в сумме 1602715 руб.;
  + внести ООО «ДРСУ» необходимые исправления в бухгалтерский учет;
  + привлечь ООО «ДРСУ» к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения – за неуплаченную сумму налога на основании п.1 ст. 122 ч.1 Налогового кодекса РФ в виде штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога на добавленную стоимость.

Налогоплательщик ООО «ДРСУ» не воспользовался правом представления в налоговый орган письменные возражения по акту в целом или по его отдельным положениям в двухнедельный срок со дня подписания акта в соответствии с пунктом 5 статьи 100 Налогового кодекса РФ.

30.08.2004 г. Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы России № 6 по Рязанской области было вынесено решение «О привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения ООО «ДРСУ» (Приложение 2).

В соответствии с данным решением руководитель инспекции, руководствуясь п.п.1 п.2 ст.101 НК РФ, решил:

привлечь ООО «ДРСУ» к налоговой ответственности за совер

еряет наличие всех необходимых реквизитов: наименования фирмы, ИНН, подписей, периода, за который представляются документы, и т.д.

В течение шести рабочих дней после того, как закончился срок подачи отчетности, инспектора проверяют, все ли фирмы, состоящие у них на учете, представили налоговые декларации.

Второй этап камеральной проверки - это проверка самой отчетности.

В первую очередь инспектора проверяют арифметику и взаимоувязку различных форм. Затем смотрят, обоснованно ли применены пониженные ставки налогов и льготы. Далее переходят к сопоставлению отчетных данных с аналогичными данными предыдущего налогового периода, а также анализируют сведения по аналогичным фирмам. Это делается для того, чтобы выявить подозрительные фирмы - кандидатов на выездную проверку.

На практике инспектора часто ограничиваются контролем арифметики и взаимоувязок различных форм, на анализ у них просто не остается времени.

Проверяя отчетность, инспектора могут потребовать у проверяемой организации

Одновременно она потребует внести исправления в документы. Сделать это нужно в течение пяти рабочих дней.

Сказанное относится только к ошибкам, не повлекшим неуплату налогов. Если же это произошло, регламент МНС России предусматривает другой порядок: в течение десяти дней после проверки выносится постановление о привлечении фирмы к налоговой ответственности.

Еще десять дней отводится инспекции на то, чтобы направить предприятию требование об уплате недоимки, пеней, штрафа и исправлении документов.

Рассмотрим заключение по камеральной налоговой проверке ООО «Радуга» от 14.02.2005 г. по налоговой декларации НДС за ноябрь 2004 года, представленной в налоговый орган 20.12.2004 г. (Приложение 3).

Данная камеральная проверка была проведена в соответствии со ст. 88, 93 НК РФ и другими законодательными актами по налогам и сборам в связи с исчислением предприятием НДС к возмещению из бюджета в размере 3 651 566 руб.

При проверке использовались:

* налоговая декларация по НДС за ноябрь 2004г.;
* документы, истребованные у предприятия Требованием № 65/3 от 17.01.2005г.

В ходе проверки было установлено, что:

1. Основным видом деятельности ООО «Радуга» является оптовая и розничная торговля.

2. В соответствии с учетной политикой предприятия момент определения налоговой базы по НДС принимается по мере поступления денежных средств на расчетный счет и кассу предприятия.

3. Декларация представлена в налоговый орган в установленный ст. 174 НК РФ срок.

4. В ноябре 2004г. предприятием получена выручка от реализации товара оптом в размере 19 343 385 руб., в т.ч. НДС 2 950 736 руб.

5. Сумма авансовых платежей в счет поставки продукции поступила в размере 1 129 508 руб., в т.ч. НДС 172 298 руб. Всего сумма налога, исчисленная в соответствии со ст. 166 НК РФ составляет 3 123 034 руб.

6. В налоговые вычеты включены суммы НДС, исчисленные от суммы ению из бюджета верна.

# Глава 3. Направления совершенствования организации проведения налоговых проверок и реализации их результатов

## 3.1. Совершенствование организации налоговых проверок

Учитывая, что налоговые проверки представляют собой серьезное вмешательство в деятельность налогоплательщика, законодательство некоторых европейских стран обычно предусматривает определенные процедурные рамки для реализации соответствующих полномочий налоговых властей. Наиболее распространенными из применяемых ограничений являются:

* необходимость уведомления налогоплательщика о предполагаемой проверке (за исключением контрольных);
* запрет на вторичную проверку с идентичным предметом;
* установление максимальной продолжительности и частоты проверок.

Российский Налоговый кодекс в рассматриваемом вопросе, с моей точки зрения, излишне мягок по отношению к налогоплательщикам, что угрожает эффективности налогового контроля. Это выражается, прежде всего, в наличии процедурных ограничений в отношении камеральных налоговых проверок, которые обычно не подлежат строгой правовой регламентации. Так, согласно ст.88 НК камеральная проверка проводится “в течение трех месяцев онарушениях (за исключением уголовно наказуемых), так как исключает возможность осмотра объектов налогообложения, изъятия документов и применения других мер, направленных на сбор доказательств по делу. Кроме того, это осложняет применение альтернативных методов исчисления налоговых обязательств физического лица в случаях, когда имеются основания полагать, что его расходы не соответствуют декларируемым доходам.

Поэтому, очевидно, следует разрешить выездные проверки в отношении физических лиц, установив исчерпывающий перечень оснований для ее проведения. Например, можно разрешить такие проверки в порядке осуществления контроля за соответствием расходов физических лиц декларируемым ими доходам - в случае непредоставления гражданином декларации об источниках средств, использованных для приобретения особо дорогостоящего имущества, или документов, подтверждающих содержащиеся в этой декларации сведения, а также в случае, когда данные специальной декларации и подтверждающие их документы не объясняют или не полностью объясняют причины несоответствия крупных расходов физического лица его доходам.

Наконец, Налоговый кодекс содержит сразу три ограничения на периодичность и сроки проведения выездной налоговой проверки.

Во-первых, ст.88 НК запрещает проведение повторных проверок по одним и тем же налогам за уже проверенный налоговый период.

Во-вторых, в соответствии со ст.89 выездная проверка проводится не чаще одного раза в год. Если ограничение по предмету повторной проверки является традиционным для законодательства некоторых европейских стран, то второе из указанных ограничений представляется несколько надуманным. С моей точки зрения, ограничения периодичности могут существовать только в отношении плановых налоговых проверок, но распространение их на контрольные проверки лишает налоговые органы возможности реагировать на поступающие данные о наличии нарушений в деятельности конкретных налогоплательщиков.

С другой стороны, представляется несправедливым правило статьи 88, в соответствии с которым запрет на проведение повторных проверок по одним

выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух, а в исключительных случаях по решению вышестоящего налогового органа - трех месяцев. Очевидно, для проверки деятельности крупнейших налогоплательщиков трех месяцев может оказаться недостаточно. Здесь следует учитывать также опыт некоторых европейских стран, где к крупнейшим налогоплательщикам налоговые инспекторы прикрепляются на постоянной основе.

С учетом вышеизложенного предлагается следующая редакция статьи 89 НК:

“Статья 89. Выездная налоговая проверка

1. Выездная налоговая проверка может быть плановой или контрольной.

2. Плановая выездная налоговая проверка проводится по решению руководителя (его заместителя) органа налоговой службы с письменным уведомлением налогоплательщика (налогового агента), передаваемым этим органом налогоплательщику (налоговому агенту) не позднее, чем за 3 дня до ее начала. Уведомление о проведении налоговой проверки вручается налогоплательщику (налоговому агенту) или их представителям под расписку или высылается по почте заказным письмом. При отправлении уведомления о проведении налоговой проверки по почте оно считается полученным в шестой день, начиная с даты его отправки. Уведомление о проведении налоговой проверки содержит основание проверки, дату начала и предполагаемый срок ее проведения, а также права и обязанности налогоплательщика. Форма уведомления о проведении налоговой проверки утверждается Министерством Российской Федерации по налогам и сборам.

3. Контрольная выездная налоговая проверка проводится при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

1) последняя налоговая проверка выявила значительные нарушения налогоплательщиком (налоговым агентом) своих обязанностей или имеются факты, позволяющие достоверно предполагать совершение таких нарушений;

2) имеются факты о несоответствии декларируемых налогоплательщи

нта). Решение, содержащее основания и предмет проверки, в письменной форме доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) при начале контрольной проверки..

5. Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две и более выездные налоговые проверки одного и того же налогоплательщика (налогового агента) за исключением случаев, установленных настоящей статьей. Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев, если иное не установлено настоящей статьей. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства. Налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) независимо от проведения проверок самого налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). Срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. В указанные сроки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику (налоговому агенту) требования о представлении документов в соответствии со статьей 93 настоящего Кодекса и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов.

С письменного разрешения руководителя вышестоящего налогового органа контрольная выездная налоговая проверка может проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки. При этом запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда вышестоящим налоговым органом или органом налоговой полиции возбуждено производство по делу о правонарушении должностного лица налогового органа, допущенном в процессе предшествующей выездной налоговой проверки данного налогоплательщика и выразившемся в составлении заведомо недостоверного заключения.

6. На государственных и муниципальных унитарных предприятиях, а также в акционерных обществах, в уставном капитале которых доля государства, муниципального образования превышает 50 процентов, или в отношении которых принято решение о закреплении в собственности государства “золотой акции”, могут устанавливаться постоянно действующие налоговые посты.

Налоговые посты могут также устанавливаться:

1) в организациях, которым предоставлена отсрочка или рассрочка по уплате налога на сумму, превышающую \_\_\_\_ млн. рублей - на весь период действия соответственно отсрочки или рассрочки;

2) в организациях, имеющих недоимку по уплате налогов и сборов и соответствующих пеней, превышающую \_\_\_\_ млн. рублей - на период вплоть до полного погашения указанной недоимки;

3) в организациях, в отношении которых налоговыми органами

вправе вмешиваться в оперативно-хозяйственную деятельность проверяемых организаций. Порядок деятельности налоговых постов устанавливается Правительством Российской Федерации.

7. При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном статьей 92 настоящего Кодекса.

8. При наличии у осуществляющих проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном статьей 94 настоящего Кодекса, по акту, составленному этими должностными лицами. В акте о выемке документов должна быть обоснована необходимость выемки и приведен перечень изымаемых документов. Налогоплательщик имеет право при выемке документов делать замечания, которые должны быть по его требованию внесены в акт. Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом делается специальная отметка. Копия акта о выемке документов передается налогоплательщику (налоговому агенту, плательщику сбора).

9. Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки разрабатывается и утверждается Министерством Российской Федерации по налогам и сборам.

10. По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения.”

Помимо непосредственно проведения налоговых проверок, в совершенствовании нуждаются и механизмы реализации их результатов – меры обеспечения обязательств налогоплательщика по результатам налоговой проверки.

## 3.2. Совершенствование мер обе6спечения налоговых обязательств по результатам налоговой проверки

Можно предложить следующую концепцию главы Налогового кодекса, посвященной мерам по обеспечению исполнения налогового обязательства.

*1) Меры по взысканию задолженности по налогам и пени за счет имущества налогоплательщика.*

Для взыскания налога, исчисленного самим налогоплательщиком, за счет денежных средств на его счетах в банке истечение срока исполнения требования об уплате налога не обязательно. Более того, не обязательно даже выставление такого требования, так как налогоплательщик знает о наличии у него долга, и отсрочка перед принудительным взысканием может быть использована для сокрытия имущества. Чтобы нейтрализовать эту угрозу, налоговая служба будет налагать арест на банковские счета одновременно с выставлением требования об уплате налога, что нежелательно, так как парализует хозяйственную деятельность налогоплательщика. Поэтому при наличии задолженности по исчисленному самим налогоплательщиком обязательству и пени налоговая служба должна иметь право списывать средства со счета налогоплательщика в безакцептном порядке с одновременным предупреждением налогоплательщика о списании. В этом случае не возникает и

налога в будущем на период обжалования могут применяться различные меры: от добровольного залога имущества налогоплательщика в пользу налоговых органов до ареста имущества.[[5]](#footnote-5)

*2) Меры по обеспечению возможности взыскания задолженности по налогам и пени в будущем*

Помимо ареста имущества налогоплательщика и приостановления операций по его банковским счетам Налоговый кодекс предусматривает и такие меры обеспечения исполнения налогового обязательства, как залог и поручительство. Две последних меры применяются по инициативе налогоплательщика. Однако по непонятным причинам их применение ограничено случаями предоставления отсрочек и рассрочек по уплате налогов и невозможно для обеспечения возможности взыскания налога в будущем при обжаловании налогоплательщиком требования о его уплате. Исходя из принципа экономии мер принуждения, не следует усматривать никаких противопоказаний к заключению договора залога или поручительства в указанном случае. Более того, на мой взгляд, при условии, что предлагаемое в залог имущество ликвидно, и его стоимость достаточна для погашения налогового обязательства, либо в качестве поручителя предлагается надежное лицо, налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в заключении соответствующего договора. Заключение подобного договора влечет немедленное снятие ареста с имущества или банковских счетов.

Дополнительно в качестве меры обеспечения исполнения налогового обязательства следует предусмотреть также банковскую гарантию, которая представляет собой более удобный для кредитора способ обеспечения, чем обычное поручительство.

Арест имущества - единственная из всех мер принуждения, которая по действующему Налоговому Кодексу требует санкции прокурора. Я не вижу необходимости в получении санкции прокурора для применения ареста имущества при условии смягчения его режима. Так, согласно ст.77 НК арест сопровождается установлением запрета на распоряжение и ограничениями во владении и пользовании арестованным имуществом. С моей точки зрения, ограничения на владение и пользование арестованным имуществом налагать вообще не следует, так как реализация этих полномочий не связана с угрозой утраты имущества. В установлении абсолютного запрета на распоряжение арестованным имуществом также нет необходимости: если это имущество реализовано налогоплательщиком с ведома налоговых органов по рыночным ценам - это только к выгоде налоговой администрации, которая тем самым

одекса могла бы выглядеть следующим образом:

“Статья 77.1. Субсидиарная ответственность приобретателя имущества налогоплательщика по его налоговым обязательствам

1. Лицо, приобретшее имущество налогоплательщика или налогового агента по любым сделкам (приобретатель), несет ответственность по налоговым обязательствам налогоплательщика или налогового агента при одновременном наличии следующих условий:

а) Приобретатель получил имущество налогоплательщика или налогового агента не ранее одного года до начала реализации мер по взиманию налогов с налогоплательщика или налогового агента, предусмотренных статьями 46, 47, 48, либо мер по обеспечению исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, предусмотренных статьями 76 и 77 настоящего Кодекса;

б) Имущество передано безвозмездно, либо по цене, которая более чем на 20 процентов ниже рыночной цены, определяемой по правилам, предусмотренным статьей 40 настоящего Кодекса;

в) В результате осуществления мер по взиманию налогов с налогоплательщика выяснилось, что стоимость его имущества недостаточна для исполнения его налоговых обязательств.

2. Размер ответственности приобретателя имущества налогоплательщика или налогового агента равен рыночной цене данного имущества за вычетом суммы, уплаченной приобретателем за данное имущество. В случае, если налогоплательщик (налоговый агент) и приобретатель имущества являются взаимозависимыми лицами, размер ответственности равен рыночной цене данного имущества.

3. Принудительное взыскание с приобретателя имущества сумм, предусмотренных пунктом 2 настоящей статьи, производится налоговым органом в судебном порядке»

За образец этой формулировки была взята статья 705 законопроекта “О налоговом администрировании”, подготовленного в рамках проекта Правительства США по содействию налоговой реформе в России - “Ответственность индоссатора по налоговым обязательствам индоссанта”. Однако в указанной статье законопроекта “О налоговом администрировании” нет условия, предусмотренного пунктом “в”, - то есть ответственность индоссатора рассматривается как солидарная. Исходя из принципа, что ответственность по своим налоговым обязательствам в первую очередь должен нести сам налогоплательщик, считаю более правильным установить субсидиарный характер ответственности приобретателя имущества. Кроме того, учитывая, что ответственность индоссатора вытекает из гражданских, а не налоговых правоотношений, принудительное взыскание с него соответствующих средств не может производиться в бесспорном порядке.

При условии корректировки содержания понятия ареста имущества в

штрафам должно быть запрещено. В случае же, если право на обжалование не было реализовано, должен действовать внесудебный порядок взыскания. Такое решение вопроса, с одной стороны, не ущемляет прав добросовестных налогоплательщиков - так как они не подвергаются никаким правоограничениям до решения суда, а с другой - исключает непроизводительные затраты ресурсов налоговой администрации и судебной системы на ведение заведомо беспочвенных тяжб.

*4) Взыскание налога с дебиторов налогоплательщика*

В настоящей редакции Налогового кодекса не предусмотрено норм о порядке обращения взыскания на дебиторскую задолженность налогоплательщика.

Во избежание разночтений в правоприменительной практике в Налоговом кодексе должно быть специально оговорено право налоговых органов обращать взыскание на дебиторскую задолженность налогоплательщика. Причем налоговая служба должна быть вправе производить такое взыскание по собственной инициативе, так как тем самым исключается возможность уклонения от уплаты налогов путем сговора между налогоплательщиком и его дебиторами.

Однако реализация налоговыми органами этого права не должна

задолженности в перечень имущества налогоплательщика, на которое может быть обращено взыскание, содержащийся в статье 47 НК.

Следует отметить, что никакое совершенствование механизма налоговых проверок и реализации их результатов не даст положительных результатов, если налоговый инспектор не будет постоянно совершенствовать свои знания в области налогообложения.

# Заключение

Итак, в первой главе работы были представлены правила проведения налоговых проверок, согласно действующему законодательству.

Налоговая проверка представляет собой один из видов налогового контроля.

Ст.87 НК РФ предусмотрены камеральные, выездные и встречные налоговые проверки.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов налогоплательщика, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

возражения по акту.

По истечении срока на представление возражений в срок не более 14 дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, а также представленные налогоплательщиком документы и материалы.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение. Оно может быть о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В течение 10 дней с даты вынесения решения налоговый орган должен направить налогоплательщику требование об уплате недоимки по налогу и пени.

* При отказе налогоплательщика добровольно уплатить сумму налоговой санкции налоговый орган может обратиться в суд с исковым заявлением о взыскании с
* В результате отсутствия документов, подтверждающих факт взаимозачета платежей, которые позволили бы производить налоговые вычеты сумм НДС по оплаченным товарам;
* За счет отсутствия документального подтверждения в журнале-ордере № 6 сумм НДС, предъявляемых к возмещению;
* За счет несоблюдения принятой на предприятии учетной политики в части определения момента возникновения обязанностей по уплате налогов, которым считается день отгрузки товаров (работ, услуг) - метод начисления. Однако налоговая база и суммы НДС с реализации отражались в налоговых декларациях по методу "оплаты", а не по методу "отгрузки".

В результате п.3. акта проведенной выездной налоговой проверки ООО «ДРСУ» от 03.08.2004 г. было предложено:

* доначислить сумму налога на добавленную стоимость в размере 5208947 руб., уменьшить исчисленную в завышенном размере сумму налога на добавленную стоимость в размере 221647 руб.;
  + взыскать с ООО «ДРСУ» пени за несвоевременную уплату НДС в соответствии со ст.75 НК РФ в сумме 1602715 руб.;
  + внести ООО «ДРСУ» необходимые исправления в бухгалтерский учет;
  + привлечь ООО «ДРСУ» к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения – за неуплаченную сумму налога на основании п.1 ст. 122 ч.1 Налогового кодекса РФ в виде штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога на добавленную стоимость.

Налогоплательщик ООО «ДРСУ» не стал пользоваться правом представления в налоговый орган письменных возражений по акту в двухнедельный срок со дня подписания акта в соответствии с пунктом 5 статьи 100 Налогового кодекса РФ. В результате 30.08.2004 г. Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы России № 6 по Рязанской области было вынесено соответствующее решение «О привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения ООО «ДРСУ».

* Организация проведения камеральных налоговых проверок и реализациях их результатов была рассмотрена на примере проверки декларации НДС ООО «Радуга» за ноябрь 2004 г. В заключении по данной камеральной проверке было указано, что данные, указанные в налоговой декларации ООО «Радуга» за
* камеральная проверка должна быть проведена во всякое время до истечения срока давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения - то есть 3 лет со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение;
* с целью упорядочения проведения проверок в отношении физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, следует разрешить выездные проверки в отношении физических лиц, установив исчерпывающий перечень оснований для ее проведения;
* с целью исключения привлечения к ответственности налогоплательщика за ошибочные заключения по результатам проверки, составленные налоговыми органами, при проведении выездных налоговых проверок должен соблюдаться общий запрет на ревизию результатов предыдущей проверки по тому же налогу за тот же налоговый период. Исключение из этого правила могут составлять случаи, когда вышестоящий налоговый орган имеет основания подозревать должностное правонарушение в деятельности проводивших проверку должностных лиц, выразившееся в составлении заведомо недостоверного заключения.
* с целью достоверности проверок крупных организаций, в частности, имеющих филиалы и представительства, трех месячный срок проведения которых может оказаться недостаточным, при проведении выездных проверок таких организаций срок их проведения увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства.
* иного имущества, который может быть наложен лишь на имущество, необходимое и достаточное для погашения налоговой задолженности, арест средств на счетах в банке суммой не ограничен.
* Следует снять запрет на продажу арестованного имущества налогоплательщика, поскольку его реализация по рыночным ценам только на руку налоговым органом. Если же оно реализуется по цене, ниже рыночной, то следует установить правила об ответственности приобретателя имущества по долгам налогоплательщика, которые широко распространены в ряде европейских стран.
* В настоящее время судебный порядок взыскания штрафов излишне обременителен для налоговой администрации и судебной системы. Поэтому предпочтительнее определить, что взимание штрафа не может быть произведено во внесудебном порядке, если налогоплательщик обжаловал требование о его уплате до истечения срока его исполнения. Если же право на обжалование не было реализовано, должен действовать внесудебный порядок взыскания для исключения непроизводительных затрат ресурсов налоговой администрации и судебной системы на ведение заведомо беспочвенных тяжб.
* В настоящей редакции Налогового кодекса не предусмотрено норм о порядке обращения взыскания на дебиторскую задолженность налогоплательщика. Поэтому в Налоговом кодексе должно быть специально оговорено право налоговых органов обращать взыскание на дебиторскую задолженность налогоплательщика, что является дополнительным способом обеспечения налогового обязательства.

И в завершении отмечу, что совершенствование механизма налоговых проверок и реализации их результатов не даст положительных результатов, если налоговый инспектор не будет постоянно совершенствовать свои профессиональные знания.

# Список использованной литературы

1. Арбитражный процессуальный кодекс РФ от 24 июля 2002 г. N 95-ФЗ (с изм. и доп. от 28 июля 2004 г.)
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ (с изм. и доп. 29 июля 2004 г.)
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ (с изм. и доп. 29 июля 2004 г.)
4. Федеральный закон от 29 июля 2004 г. N 95-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах"
5. Приказ Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. N 60н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98" (с изм. и доп. от 30 декабря 1999 г.). Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98 (утв. приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. N 60н)
6. Приказ Минфина РФ и МНС РФ от 10 марта 1999 г. NN 20н, ГБ-3-04/39 "Об утверждении положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке"
7. Приказ МНС РФ от 8 октября 1999 г. N АП-3-16/318 "Об утверждении Порядка назначения выездных налоговых проверок" (с изм. и доп. от 7 февраля 2000 г.)
8. Приказ МНС РФ от 10 апреля 2000 г. N АП-3-16/138 "Об утверждении Инструкции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 10.04.2000 N 60 "О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах".
9. Постановление Президиума Высшего Арбитражного суда РФ от 1 июня 1999 г. N 6995/98
10. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации"
11. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 19 марта 2001 г. N А56-26538/00
12. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 29 мая 2001 г. N 543/01
13. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 21 августа 2001 г. N 1414/01
14. Письмо МНС РФ от 7 мая 2001 г. N АС-6-16/369 "О направлении методических указаний по проведению комплексных выездных налоговых проверок налогоплательщиков-организаций (налоговых агентов, плательщиков сборов), в состав которых входят филиалы (представительства) и иные обособленные подразделения"
15. Борисов А.В. Ответы на вопросы о порядке проведения налоговых проверок //"Гражданин и право" - N 6 - июнь 2002 – СПС «Гарант»
16. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Учетная политика предприятия для целей налогообложения на 2004 год. - "Налоги и финансовое право", 2003 – СПС «Гарант»
17. Выездные налоговые проверки //Бератор "Практическая бухгалтерия" – СПС «Гарант»
18. Глебова О.П., и др. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации для предприятий производственной сферы. - "Статус-Кво 97", 2003 – СПС «Гарант»
19. Горленко И.И. Формы проведения налогового контроля //"Налоговый вестник" - N 3 - март 2003 – СПС «Гарант»
20. Гусева И.П. Реформирование института налогового контроля в сфере косвенного налогообложения. //Адвокат. - N 4. - апрель 2004 г. – СПС «Гарант»
21. Демидова Н.Г., Кастальский В.Н. Правовые аспекты налоговых проверок //"Аудиторские ведомости" - N 8 - август 2002 – СПС «Гарант»
22. Золотарева А.Б.Некоторые проблемы налогового администрирования. (доклад подготовлен под научным руководством М. Алексеева и С.Г. Синельникова- Мурылева). – М., 2004. /www.nalog.ru
23. Зрелов А.П. Методика подготовки и проведения выездной налоговой проверки //"Право и экономика" - N 7 - июль 2003 – СПС «Гарант»
24. Камеральные налоговые проверки //Бератор "Практическая бухгалтерия" – СПС «Гарант»
25. Кислов Д.В. Штрафы, пени, недоимки. Налоговые правонарушения и ответственность. - М.: ЗАО "Издательский Дом "Главбух", 2002. – СПС «Гарант»
26. Лушников В. Налоговый контроль /ЭЖ-ЮРИСТ. - N 7. - февраль 2003 г. – СПС «Гарант»
27. Обзор судебных споров //"Двойная запись" - N 10 - октябрь 2003 – СПС «Гарант»
28. О мерах по совершенствованию налогового администрирования. Доклад Минфина /http://www.my-sn.ru/articles.php?n=41&c=3&a=2012&l=4. /30.09.2004
29. Персикова И.С. Камеральная проверка: порядок проведения и последствия // "Российский налоговый курьер" - N 8 - апрель 2003 – СПС «Гарант»
30. Савцова А.В., Рудая И.С Пути совершенствования налогового контроля. Материалы VII региональной научно-технической конференции «Вузовская наука – Северо-Кавказскому региону. – Ставрополь: СевКавГТУ, 2004../ www.ntstu.ru/ - официальный сайт Северо-Кавказского государственного технического университета.
31. Сашичев В.В. “Опыт организации налоговых проверок в ФРГ и некоторые проблемы совершенствования процедур налогового контроля в России” //Налоговый вестник. - № 10. - 2003 – СПС «Гарант»
32. Худолеев В.В. Налоговая проверка на предприятии: правовые аспекты, практические рекомендации //Консультант бухгалтера. - N 6 - июнь 2001 – СПС «Гарант»
33. Шилкина В. Довесок к налоговой проверке //Практическая бухгалтерия. - N 10 - октябрь 2003 – СПС «Гарант»
34. Шилкина В. Контрольная выездная проверка //Практическая бухгалтерия. - N 7 - июль 2003 – СПС «Гарант»
35. http://saldo.ru/infonews/index.ru.html?msg=42289&rgn=0 Необходимы меры по совершенствованию налогового контроля - Новости информационных агентств. AK&M ИД "Главбух" / 03/03/2005 16:38

# Приложения

1. Постановление Президиума ВАС РФ от 29.05.2001 N 543/01 [↑](#footnote-ref-1)
2. Постановление Президиума ВАС РФ от 21.08.2001 N 1414/01. [↑](#footnote-ref-2)
3. Шилкина В. Довесок к налоговой проверке //"Практическая бухгалтерия" - N 10 - октябрь 2003 г. – СПС «Гарант» [↑](#footnote-ref-3)
4. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21.05.2002 N А42-1401/02-23 [↑](#footnote-ref-4)
5. http://saldo.ru/infonews/index.ru.html?msg=42289&rgn=0 Необходимы меры по совершенствованию налогового контроля - Новости информационных агентств. AK&M ИД "Главбух" / 03/03/2005 16:38 [↑](#footnote-ref-5)