

О СООТНОШЕНИИ МЕРОПРИЯТИЙ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ И НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

TAX CONTROL MEASURES

Г.С. Айтхожина
G.S. Aitkhozhina

Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского

Статья посвящена вопросам государственного налогового контроля в России. Рассматривается соотношение форм и методов налогового контроля в законодательстве о налогах и сборах. Раскрываются роль, значение и основные положения нового регламента мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками, взаимосвязь различных методов налогового контроля с отдельными его основными формами.

This article is devoted to the issues of state tax control in Russia. The article considers the ratio of the tax control forms and measures in the Tax-and-Duties Law and describes the main assumptions of new tax control regulations, various methods depending on some key forms of the tax control.

Ключевые слова: налоговый контроль, формы, методы, мероприятия, регламент.

Key words: tax control, forms and methods, measures, regulation.

Налоговый контроль за соблюдением налогового законодательства, а также за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и сборов, установленных законодательством Российской Федерации, является основной задачей налоговых органов.

Налоговый контроль осуществляется путем реализации должностными лицами налоговых органов специальных мероприятий, именуемых формами налогового контроля. Формы налогового контроля представляют собой способы организации контрольных действий.

Формы налогового контроля реализуются на основе применения совокупности методов налогового контроля – конкретных способов, приемов проверки законности хозяйственных операций, правильности их отражения в документах, выявления налоговых правонарушений.

Глава 14 Налогового кодекса РФ посвящена налоговому контролю. В рамках данной главы определены формы налогового контроля. Они зафиксированы отдельной статьей Налогового кодекса РФ (ст. 82). С момента принятия первой части кодекса и до 1 января 2007 г. статья 82 называлась «Формы проведения налогового контроля», которая выделяла такие формы, как:

- ✓ налоговые проверки;
- ✓ получение объяснений налогоплательщиков и иных обязанных лиц;
- ✓ проверка данных учета и отчетности;
- ✓ осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);

✓ и другие формы, предусмотренные Налоговым кодексом РФ.

С 1 января 2007 г. в связи со вступлением в силу Федерального закона № 137-ФЗ название указанной статьи изменилось на «Общие положения о налоговом контроле», однако по сути «формы налогового контроля» остались в пункте 1.

Как видно, содержание данного перечня явно не соответствует заявленному названию статьи. Происходит смешение понятий форм и методов. Если налоговые проверки действительно относятся к формам налогового контроля, то все остальные элементы, перечисляемые в п. 1 ст. 82 Налогового кодекса РФ, представляют собой методы налогового контроля, используемые в ходе реализации той или иной формы налогового контроля.

Главной отличительной чертой методов налогового контроля от его форм является то, что методы налогового контроля не имеют самостоятельного значения и не могут использоваться обособленно от какой-либо определенной формы налогового контроля.

В отличие от форм налогового контроля, методы контроля не выделены в Налоговом кодексе РФ в отдельную статью. Вместе с тем при их применении обязательно должны соблюдаться установленные правовые нормы налогового контроля.

Статьи, входящие в состав главы 14 («Налоговый контроль») Налогового кодекса РФ, регламентируют формы налогового контроля (учет налогоплательщиков – ст. 83–86, нало-

говые проверки – ст. 87–89); отдельные мероприятия по сбору доказательств наличия налоговых правонарушений (осмотр, экспертиза, выемка и т. п. – ст. 90–98); порядок документирования доказательств, получаемых в ходе налогового контроля и производства по делу о налоговом правонарушении (составление протокола, привлечение понятых и т. д. – ст. 99–100).

Порядок же осуществления таких «форм» налогового контроля, как получение объяснений и проверка данных учёта и отчетности, Налоговым кодексом РФ не регламентирован.

Данные контрольные действия установлены Налоговым кодексом РФ в качестве прав и обязанностей налоговых органов, определенных в его статьях 31 и 32.

Таким образом, включенный в состав главы 14 комплекс норм в настоящее время недостаточно детально определяет процедуры мероприятий налогового контроля, что влечет неоднозначную арбитражную практику по налоговым спорам и, как следствие, недостаточную эффективность контрольной работы в целом и налоговых проверок в частности.

На решение данной задачи был направлен выход Регламента мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками, утвержденного приказом федеральной налоговой службы России в марте 2009 г.

Данный регламент четко разграничивает контрольные мероприятия, определяя порядок и сроки их проведения, порядок взаимодействия структурных подразделений налоговых органов в ходе их осуществления, порядок и формы документирования хода и результатов контрольных мероприятий.

Вместе с тем по-прежнему основной документ, регламентирующий проведение мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками, базируется на смешении определений форм, методов и мероприятий налогового контроля.

Так, предметом регламента являются мероприятия налогового контроля в отношении налогоплательщиков. При этом под мероприятиями налогового контроля понимаются предусмотренные Налоговым кодексом РФ формы деятельности налоговых органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах.

Правовой основой проведения мероприятий налогового контроля являются Налоговый кодекс РФ, иные нормативные правовые акты, данный регламент, а также иные методические документы, утверждаемые федеральной налоговой службой России.

В соответствии с нормами Налогового кодекса РФ регламент однозначно определяет соотношение мероприятий налогового контроля и налоговых проверок, устанавливая, какие из них проводятся в ходе проведения отдельных видов налоговых проверок (камеральных, выездных), какие – в качестве дополнительных мероприятий налогового контроля по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок, а какие могут проводиться вне рамок налоговых проверок.

Например, при проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы могут проводить такие восемь видов мероприятий налогового контроля, как:

1) направление запросов в банк о наличии счетов в банке, об остатках денежных средств на счетах, о предоставлении выписок по операциям на счетах налогоплательщиков;

2) вызов в налоговые органы для дачи пояснений на основании письменного уведомления налогоплательщиков;

3) сообщение налогоплательщику о выявленных проверкой ошибках, противоречиях, несоответствиях сведений в налоговой отчетности, с требованием представления в пятидневный срок необходимых пояснения или внесения соответствующих исправлений;

4) истребование документов у проверяемого налогоплательщика;

5) истребование документов (сведений) о налогоплательщике, о конкретных сделках;

6) направление запросов в компетентные органы иностранных государств;

7) допрос свидетеля;

8) экспертиза.

Практически все мероприятия налогового контроля, установленные Налоговым кодексом РФ могут применяться при проведении выездных налоговых проверок. Исключение составляет сообщение налогоплательщику о выявленных налоговой проверкой ошибках в налоговой декларации. Результаты хода выездной налоговой проверки не разглашаются до момента вручения проверяемому лицу акта проверки.

На этапе рассмотрения материалов налоговых проверок в качестве дополнительных мер налогового контроля могут проводиться лишь четыре вида мероприятий:

1) истребование документов у проверяемого лица;

2) истребование документов (сведений) о налогоплательщике, о конкретных сделках;

3) допрос свидетеля;

4) назначение экспертизы.

Кроме того, ограниченный ряд мероприятий налогового контроля может осуществляться за рамками налоговых проверок. Это:

1) вызов налогоплательщиков в налоговые органы для дачи пояснений на основании письменного уведомления по вопросам, связанным с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;

2) допрос свидетеля;

3) истребование информации о конкретной сделке у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке;

4) истребование от банка копии поручения налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему РФ;

5) осмотр документов и предметов, полученных должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий в рамках налогового контроля.

В специальной литературе выделяют ряд групп методов налогового контроля:

- методы документального контроля;
- методы фактического контроля;
- расчетно-аналитические методы;
- и другие (например, информативные методы).

Базовыми при проведении контрольно-проверочных мероприятий являются методы документального контроля. Они включают две основные подгруппы:

1) организационно-правовые: истребование документов и выемка документов. Они зафиксированы в Налоговом кодексе РФ (ст. 93, 94) и представляют собой процессуальные действия сотрудников налоговых органов по обеспечению представления документов;

2) методы и приемы, основанные на непосредственном изучении документа: проверка соблюдения правил составления, достоверности и подлинности документа (формальная проверка); нормативная проверка; арифметическая (счетная) проверка данных документов и учетных регистров; сличение документов с учетными записями; изучение обоснованности бухгалтерских проверок.

Не менее эффективными являются и методы фактического контроля, связанные с непосредственным изучением количественного и качественного состояния проверяемого объекта. Соответственно, методы фактического контроля включают в себя:

- 1) инвентаризацию имущества налогоплательщика;
- 2) контрольный обмер;
- 3) обследование на месте;
- 4) экспертизу;

5) привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля;

6) проверку фактических объемов выполненных работ;

7) контрольный запуск сырья и материалов в производство;

8) лабораторный анализ качества сырья и материалов, готовой продукции;

9) контрольную закупку;

10) взаимную сверку (сопоставление, сличение) документов и др.

Вторичный характер по отношению к методам документального и фактического контроля носят методы расчетно-аналитические, так как непосредственно на основе данных методов нельзя определить налоговую базу. Они направлены на комплексное изучение и исследование финансово-хозяйственной деятельности контролируемого объекта в целях выявления налоговых правонарушений. Это технико-экономические расчеты; нормативное (контрольное) сличение; группировка и обобщение; логическая оценка сведений, содержащихся в документах; экономический анализ плановых, фактических и отчетных данных.

Исключение составляют контроль ценообразования налоговыми органами и метод аналогии, позволяющие расчетным путем определить налоговые обязательства налогоплательщика.

Налоговый кодекс РФ предоставляет налоговым органам право в случаях отсутствия по какой-либо причине документов учета для исчисления налоговых обязательств хозяйствующего субъекта определять суммы налогов, подлежащих внесению в бюджет, расчетным путем на основании данных по аналогичным налогоплательщикам (пп. 7 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ).

Таким образом, для эффективного проведения налогового контроля должностные лица налоговых органов должны обладать не только специальными знаниями в области исчисления и уплаты налогов, руководствоваться Налоговым кодексом РФ, законодательными и иными нормативными правовыми актами, но владеть формами и методами налогового контроля, а также уметь грамотно сформировать доказательную базу, так как в случаях судебных разбирательств от качественно собранных доказательств, от соблюдения в процессе сбора всех регламентированных норм будет зависеть результат налогового контроля.