

О НАЛОГОВОМ КОНТРОЛЕ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

**МОРОЗ
В.В.**

- ◆ кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой налогов и налогообложения Всероссийской государственной налоговой академии Минфина России

Современный уровень развития общественных отношений в сфере налогообложения, а также постоянное совершенствование законодательства о налогах и сборах предполагают необходимость научного анализа происходящих правовых изменений и осмысления тех организационно-экономических механизмов, которые используются государством для реализации своих интересов при осуществлении налоговых изъятий. Наиболее значимой в этом отношении является созданная российским государством система налогового контроля, правовое оформление которой призвано обеспечить соблюдение баланса интересов государства и лиц, исполняющих налоговые обязанности.

Исходя из этого перед налоговыми органами стоит серьезная проблема — контроль за правильностью, своевременностью и полнотой взимания налогов и совершенствование этого контроля.

Одной из основных форм налогового контроля является выездная налоговая проверка. Налоговые органы вправе производить следующие действия при проведении выездной налоговой проверки:

- истребование документов (ст. 93 НК РФ);
- инвентаризация имущества (ст. 89 НК РФ; Положение о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденное приказом Минфина России и МНС России от 10 марта 1999 г. № 20н, ГБ-3-04/39, далее — Приказ № ГБ-3-04/39);
- осмотр (ст. 92 НК РФ);
- выемка (изъятие) документов (ст. 94 НК РФ).

При проведении выездной налоговой проверки налоговые органы формируют доказательную базу по фактам выявленных налоговых правонарушений. Для обеспечения доказательств привлекаются свидетели (ст. 90 НК РФ), специалисты (ст. 96 НК РФ), переводчики (ст. 97 НК РФ) и понятые (ст. 98 НК РФ). В не-

обходимых случаях производится экспертиза (ст. 95 НК РФ).

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

Процедуру проведения выездной налоговой проверки можно представить в виде схемы (рис. 1 на с. 66).

Процедура оформления результатов выездной налоговой проверки регламентирована ст. 100 и 101 НК РФ. Несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований ст. 101 НК РФ может служить основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Не позднее 2 месяцев после составления справки о проведенной проверке должностные лица налогового органа обязаны составить в установленной форме акт налоговой проверки, подписываемый ими и руководителем проверяемой организации, индивидуальным предпринимателем либо их представителями (по доверенности).

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит одно из следующих решений:

- о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

На основании вынесенного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщику вручается:

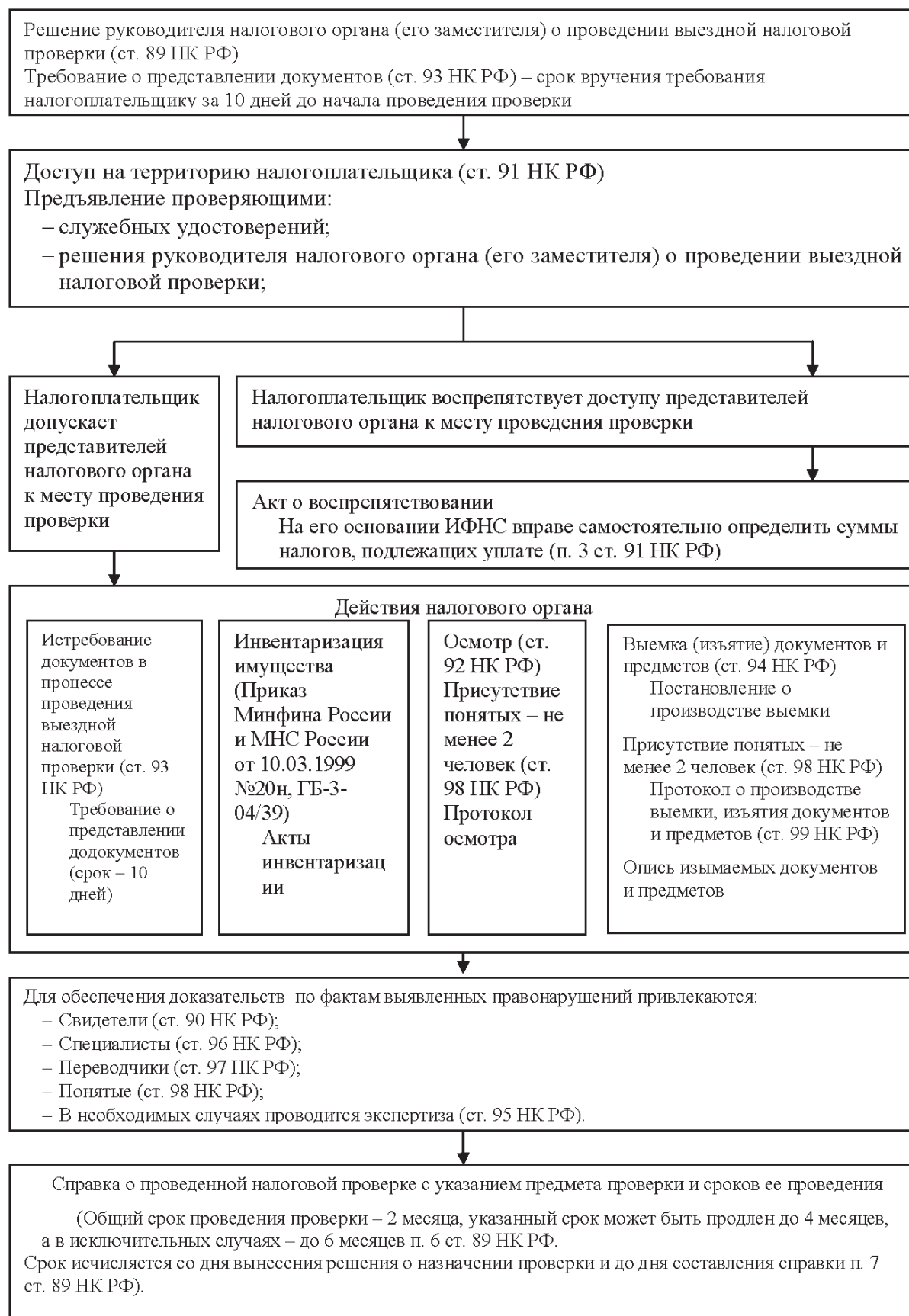
- вынесенное решение;
- требование об уплате недоимки по налогу, пени и штрафных санкций, руководителю или лицу по доверенности.

Процедуру оформления результатов выездной налоговой проверки можно представить в виде схемы (рис. 2 на с. 67).

Одна из главных задач налоговых органов сегодня при осуществлении контрольной работы — это задача по сбору качественной доказательной базы по сделкам с «номинальными» контрагентами с учетом реальности осуществляемых сделок или наличия сговора между участниками сделки.

Практика показывает, что именно посредством отражения в налоговом учете затрат и входного НДС от такой категории контрагентов налогоплательщик уклоняется от уплаты налогов в бюджет.

Если налоговые органы сегодня не могут опровергнуть реальность хозяйственной опе-



ЭКОНОМИКА СЕГО ДНЯ: УЧЕННЫЕ АНАЛИЗИРУЮТ И ПРЕДЛАГАЮТ...

ГОРИЗОНТЫ ЭКОНОМИКИ, 2012, № 2

Рис. 1. Процедура проведения выездной налоговой проверки

ЭКОНОМИКА СЕГОДНЯ: УЧЕНЫЕ АНАЛИЗИРУЮТ И ПРЕДЛАГАЮТ...

ГОРИЗОНТЫ ЭКОНОМИКИ. 2012, № 2

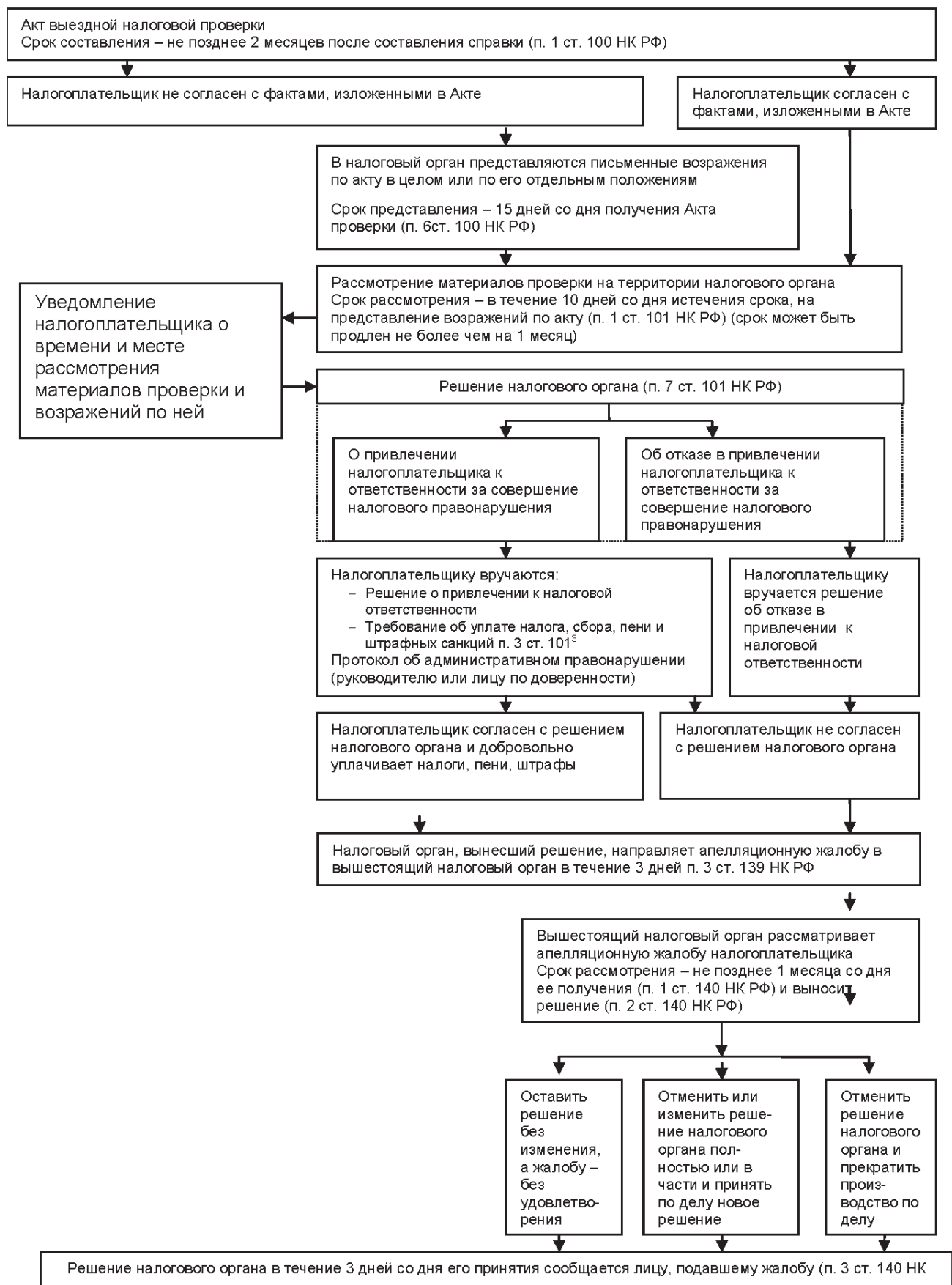


Рис. 2. Оформление результатов выездной налоговой проверки

рации или согласованность действий проверяемого налогоплательщика с его контрагентами, то это означает, что они не могут доказать получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Поэтому сегодня перед специалистами налоговых Инспекций ставится задача оперативно, полно и грамотно проводить весь комплекс мероприятий налогового контроля, предусмотренный НК РФ.

При этом они обязаны строго соблюдать процедуры проведения всех мероприятий налогового контроля, которые исключают случаи отмены решений по формальным основаниям.

Анализ сегодняшних схем, которые применяются налогоплательщиками, подтверждает, что от налоговых органов требуется совершенствование проводимых мероприятий.

При доказывании **нереальности** осуществления сделки между проблемными («номинальными»), либо аффилированными контрагентами и проверяемым налогоплательщиком основополагающим является **факт возврата** налогоплательщику денежных средств, перечисленных проблемному контрагенту.

Таким образом, специалистам налоговой инспекции необходимо доказывать факт создания мнимого потока денежных средств (это в идеальном случае). Если же денежные средства в конечном итоге не возвращаются безличным путем на расчетный счет проверяемой организации, тогда в рамках контрольных мероприятий устанавливается вся цепочка участников схемы. Как правило, при перечислении денежных средств контрагентам второго и последующих звеньев выясняется, что последующие контрагенты также относятся к категории «проблемных» налогоплательщиков, и в конечном итоге с их расчетного счета денежные средства обналичиваются физическими лицами, при допросе которых налоговый орган устанавливает, что обналичивание они осуществляют за определенное вознаграждение.

Важное значение имеет получение качественных и полных **свидетельских показаний** от физических лиц, на которых зарегистрированы «номинальные» контрагенты (ст. 90 НК РФ), а также получение от них образцов подписей, которые при необходимости могут быть направлены на почерковедческую экспертизу.

Проведение **почерковедческой экспертизы** подписей номинальных руководителей на первичных документах (счетах-фактурах, накладных, актах выполненных работ и других документах) с образцами подписей, полученных при допросе (ст. 95 НК РФ) является одним из косвенных доказательств, которое в совокупности с иными доказательствами мо-

жет использоваться налоговым органом при доказывании формального документооборота.

При **направлении поручений об истребовании (требований) документов (информации)** налоговыми органами запрашиваются документы (информация) не только у поставщиков (подрядчиков) товаров (услуг), но и у покупателей (заказчиков, если это касается выполнения работ и услуг), поскольку в большинстве случаев именно результаты данного мероприятия позволяют установить, кем реально выполнялись работы на объектах (ст. 93.1 НК РФ);

Результаты **осмотров помещений и территорий** показывают, находятся ли все участники сделки по заявленному юридическому адресу (ст. 92). Проведение данного мероприятия у проверяемого налогоплательщика налоговыми органами в большинстве случаев совмещается с **выемкой документов (ст. 94 НК РФ), предметов, а также электронной базы** (снятие копий электронной базы).

На таком мероприятии, как выемка электронной базы налогоплательщика, необходимо остановиться более подробно. Надо сказать, что со 2-го полугодия 2009 г. данное мероприятие применяется налоговыми органами. И сегодня можно смело говорить, что это результативное мероприятие в случаях доказательства необоснованной налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком при отсутствии реальной сделки (или установлении реального контрагента), а также при установлении согласованности между участниками сделки.

Как правило, если налогоплательщик решает на минимизацию налогов путем применения схемы с участием «проблемных» контрагентов, то, вероятно, он сам и будет изготавливать на своих компьютерах первичные документы от этих поставщиков или подрядчиков. А выявить это возможно при выемке, копировании электронной базы и осмотре офисов. В последнем случае не исключено, что будут обнаружены и печати «номинальных» контрагентов.

Налоговые органы увеличивают состав проверяющих, поскольку при выемке электронных баз обязательно должен присутствовать специалист «Отдела информационных технологий», обладающий специальными знаниями и навыками, т.е. лицо, компетентное в этих вопросах; кроме того, направляется запрос в ГУВД по субъекту (городу или району) о выделении специалиста для проведения совместной проверки (присутствие в составе проверяющих сотрудников правоохранительных органов обеспечивает вероятность обнаружить печати).

При установлении таких фактов у Инспекции ФНС России уже нет необходимости направлять счета — фактуры и товарно-транспортные накладные на почерковедческую экспертизу, а, если нужно проводится только экспертиза оттисков печати. В этом случае у налогоплательщика не остается оснований для дальнейшего оспаривания установленного в совокупности с иными доказательствами факта отсутствия реальной сделки по таким контрагентам, в результате чего налогоплательщик не обращается в вышестоящий налоговый орган с апелляционной жалобой и суд.

Наряду со всеми перечисленными мероприятиями налогового контроля выемка электронной базы должна стать обязательной составляющей доказательной базы.

Вот пример (по данным одной из Инспекций ФНС России) положительной практики по сбору доказательной базы выявленных нарушений.

При проверке юридического лица, которое в проверяемом периоде осуществляло деятельность в области строительства, были установлены финансово-хозяйственные взаимоотношения с «номинальными» контрагентами, которые выступали в качестве контрагентов — субподрядчиков. Проверяемый налогоплательщик в рассматриваемых сделках являлся подрядчиком.

В основу доказательной базы было положено **отсутствие реальных сделок** между «проблемными» контрагентами и проверяемым налогоплательщиком.

Для этого в соответствии со ст. 93.1 НК РФ у заказчика работ должностными лицами налогового органа были истребованы документы и информация о подрядчике и субподрядчиках, которые выполняли работы на объектах заказчика. Заказчик по требованию налогового органа предоставил информацию о том, что работы выполнялись только подрядчиком, без привлечения каких-либо субподрядчиков.

В ходе проверки проведены допросы руководителей «проблемных» («номинальных») подрядчиков, которые заявили, что никаких работ ими не осуществлялось, и первичные документы, представленные им на обозрение в ходе допроса, не подписывались. Кроме того, ими было заявлено, что данные организации были зарегистрированы на их имена за вознаграждение.

Был проведен **осмотр офиса** проверяемого налогоплательщика. Данное мероприятие было совмещено с **выемкой документов (ст. 94 НК РФ) предметов, а также электронной базы** (снятие копий электронной базы).

При осмотре офиса были обнаружены печати «номинальных» субподрядчиков, а в

электронной базе — файлы, подтверждающие факты изготовления первичных документов (договоры, счета-фактуры, акты выполненных работ) самим налогоплательщиком.

Проведенная экспертиза оттисков печатей, обнаруженных при осмотре помещения, с оттисками печати на первичных документах проверяемого налогоплательщика, показала, что именно данные печати были использованы при оформлении документов, представленных налогоплательщиком в качестве подтверждения расходов для целей налогообложения налогом на прибыль и входного НДС.

Также в ходе проверки были направлены **запросы в ГИБДД, Ростехнадзор, лицензионное учреждение**, поскольку для тех работ, которые должны были выполнить субподрядчики, обязательно требуются строительная техника и лицензия. Полученная информация подтверждала отсутствие какой-либо техники и лицензий у «номинальных» контрагентов, что является косвенным доказательством отсутствия возможности оказать (выполнить) строительные работы на объектах заказчика.

При анализе финансовых потоков по сделкам, заключенным «номинальными» контрагентами, налоговый орган установил, что часть денежных средств обналичивалась «номинальными» лицами, а часть была направлена на покупку дорогостоящего легкового автомобиля для руководителя проверяемой организации.

По итогам проверки налогоплательщику было вменено получение необоснованной выгоды в виде увеличения затрат и, как следствие, уменьшение ННП и увеличение налоговых вычетов по НДС.

Данной доказательной базы о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в виде возмещения НДС и затрат по якобы выполненным работам было достаточно, чтобы материал проверки устоял в вышестоящем налоговом органе и в судах 1-й, 2-й и 3-й инстанций (рис. 3).

Универсального перечня проведения тех или иных мероприятий не существует, и в каждой ситуации необходим индивидуальный подход к выработке методов осуществления налогового контроля.

Поэтому только согласованность действий сотрудников отделов выездных проверок, налогового аудита и юридического отдела, а также опыт правоприменительной практики поможет правильно и своевременно донести до налогоплательщика нелогичность и противозаконность использования различных схем ухода от налоговых обязательств.

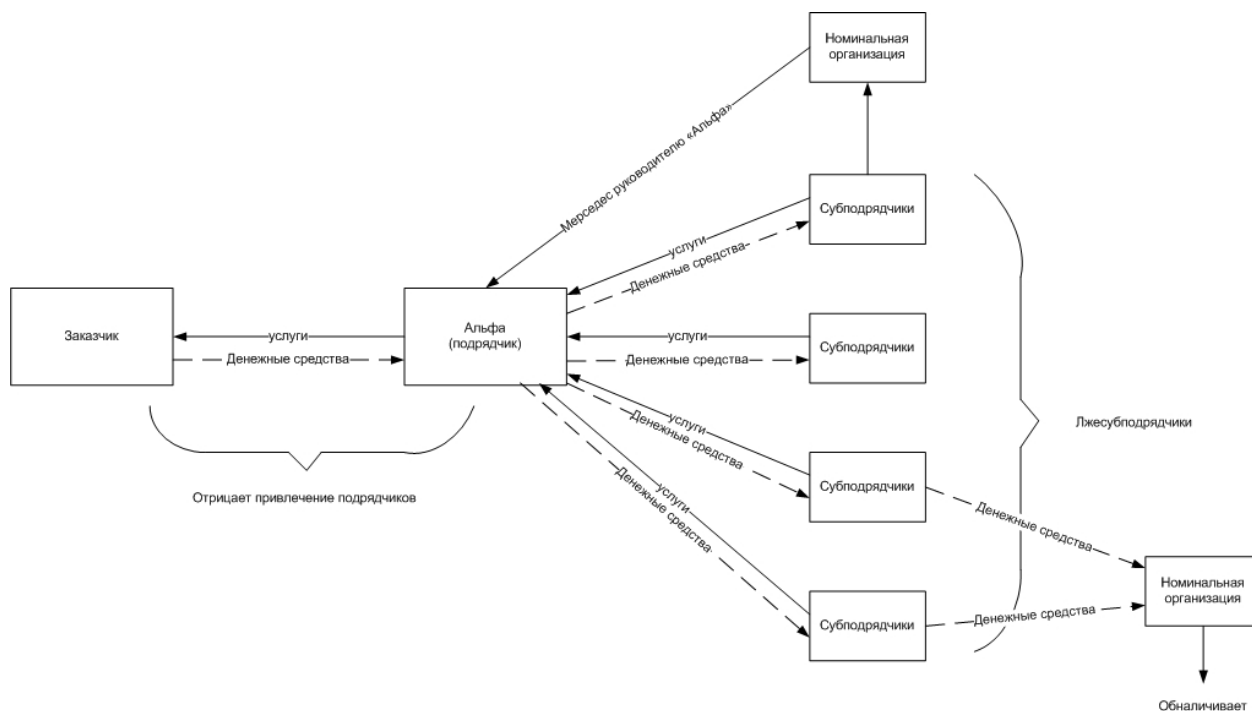


Рис. 3. Схема работы налогоплательщика с лжеконтрагентами

ЭКОНОМИКА СЕГО ДНЯ: УЧЕННЫЕ АНАЛИЗИРУЮТ И ПРЕДЛАГАЮТ...

Мороз В. В., кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой налогов и налогообложения Всероссийской государственной налоговой академии Минфина России

О НАЛОГОВОМ КОНТРОЛЕ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ.

Место налогового контроля в общей системе финансового контроля можно определить следующим образом: налоговый контроль — это государственный контроль, осуществляемый специальными контрольными органами.

ФНС России представляет собой систему органов, построенных по предметно-территориальному принципу на началах строгой иерархии, т.е. подчиненности и подотчетности нижестоящих налоговых органов вышестоящим, что позволяет выстроить систему непрерывного контроля за законностью уплаты налогов.

Ключевые слова: налог; сбор; налоговый орган; налоговое администрирование; налоговый контроль

Moroz V.V.

THE STATE CONTROL AND ITS REALIZATION BY TAX AUTHORITIES OF RUSSIAN FEDERATION»

The place of the tax control in the overall system of financial control can be specified that way: the tax control is a state control which is performed by the special authorities that control the whole process.

The Federal Tax Service of Russian Federation is a system of authorities, which are based on an object-territorial principle on the basis of a strict hierarchy, which means that it is based on the accountability and on the accountability of the subordinate tax authorities to the higher tax authorities. This helps to build a system of the continuous monitoring of the legality of the tax.

Keywords: tax; due; tax department; tax administration (management); tax control.

e-mail: mvv88@list.ru

ГОРИЗОНТЫ ЭКОНОМИКИ, 2012, № 2