

# Крупнейшие налогоплательщики СНГ: особенности налогового администрирования и налогового контроля



**А.П. Зрелов,**  
кандидат юридических наук,  
заместитель заведующего кафедрой  
гражданского процесса  
и социальных отраслей права  
РГУ нефти и газа им. И.М. Губкина

Задача повышения эффективности налогового администрирования крупных налогоплательщиков достаточно часто решается не только за счет разработки для них особых процедур налогового учета и контроля, но и посредством выделения или создания соответствующих специализированных структур в системе национальной налоговой администрации. Опыт многих развивающихся стран и стран с переходной экономикой показывает, что создание таких подразделений дало положительные результаты с точки зрения улучшения соблюдения налогового законодательства крупными налогоплательщиками и повышения результативности работы налоговой службы. Из стран СНГ особые правила налогового администрирования и контроля крупнейших налогоплательщиков действуют в Азербайджане, Грузии, Армении, России, Молдавии, Таджикистане, Украине, Казахстане, Киргизии.

## Опыт Азербайджанской Республики

В Азербайджанской Республике определение налогоплательщика (за исключением бюджетных организаций) как крупного происходит при выявлении у них хотя бы одного из следующих признаков:

- а) в каждом из предыдущих трех лет остаточная стоимость находящегося в собственности основных средств на конец года превышает

100 000-кратную условную финансовую единицу и предыдущий трехлетний среднегодовой оборот (без НДС) превышает 500 000-кратную условную финансовую единицу;

- б) суммы начисленных предприятием в течение последних трех налоговых лет всех налогов и других неналоговых платежей, определяемых налоговым законодательством, превышает 180 000-кратную условную финансовую единицу за каждый год.

Крупными также признаются налогоплательщики, отнесенные к субъектам монополии в соответствии с законодательством Азербайджанской Республики, в том числе находящиеся в их подчинении предприятия и организации<sup>1</sup>.

Порядок централизованного учета крупных налогоплательщиков Азербайджанской Республики аналогичен порядку учета предприятий со специальным налоговым режимом и урегулирован в ст. 33.7 Налогового кодекса Азербайджанской Республики<sup>2</sup>.

Централизованный учет крупных налогоплательщиков и предприятий со специальным налоговым режимом ведется налоговым органом, определяемым Министерством налогов Азербайджанской Республики. На централизованный учет ставятся и все филиалы, представительства и иные хозяйствующие субъекты (объекты) этих налогоплательщиков.

Присвоение крупным налогоплательщикам идентификационных номеров происходит в общем по-

<sup>1</sup> Постановление Кабинета министров Азербайджанской Республики от 21 октября 2004 г. № 155 «Об утверждении критериев определения крупных налогоплательщиков и предприятий со специальным налоговым режимом».

<sup>2</sup> Налоговый кодекс Азербайджанской Республики от 11 июля 2000 г. // Утвержден Законом Азербайджанской Республики от 11 июля 2000 г. № 905-ІГ // Сборник законодательства Азербайджанской Республики. 2000. 31 августа. № 8. Кн. 1. Ст. 583.

рядке. В случае если налогоплательщик был поставлен на налоговый учет по месту нахождения, а затем отнесен к числу крупных, то при постановке на централизованный учет его идентификационный номер сохраняется.

Централизованный учет крупных налогоплательщиков и предприятий со специальным налоговым режимом ведется налоговым органом, установленным Министерством налогов Азербайджанской Республики. Постановка на учет в централизованном порядке предприятий, отнесенных к крупным налогоплательщикам, осуществляется в январе следующего после налогового года, в который было принято решение о постановке их на централизованный учет.

Ежегодно до 15 мая Министерство налогов Азербайджанской Республики принимает решение о снятии с учета по местонахождению и постановке вновь на учет в централизованном порядке предприятий, отнесенных к крупным налогоплательщикам, или о снятии их с централизованного учета.

В 2004 г. только выплаты крупных государственных налогоплательщиков Азербайджана составили 40,2 % всей доходной части государственного бюджета<sup>3</sup>. Этот факт во многом объясняет принятое 9 июня 2005 г. постановление Кабинета министров Азербайджанской Республики «О сметах доходов и расходов крупных государственных налогоплательщиков», согласно которому крупным государственным налогоплательщикам<sup>4</sup> предписано ежегодно до 1 июля предоставлять Комиссии, образованной соответствующим распоряжением Кабинета министров Азербайджанской Республики с целью подготовки проектов государственного бюджета и обзорного бюджета, первоначальные варианты проектов смет доходов и расходов на очередной год в квартальном распределении.

Предусмотренные сметы доходов и расходов крупных государственных налогоплательщиков составляются в соответствии с прилагаемой

к данному постановлению форме и состоят из разделов «Доходы и поступления» и «Расходы».

После согласования соответственно с Министерством промышленности и энергетики, Министерством транспорта, Министерством налогов, Министерством экономического развития и Министерством финансов Азербайджанской Республики крупные государственные налогоплательщики обязаны ежегодно в срок до 1 ноября предоставлять в Кабинет министров Азербайджанской Республики на утверждение проекты сметы доходов и расходов на очередной год в квартальном распределении.

До 25-го числа месяца, следующего после каждого квартала, крупные государственные налогоплательщики должны представлять в Министерство финансов, Министерство экономического развития и по касательству в Министерство промышленности и энергетики и Министерство транспорта Азербайджанской Республики утвержденный отчет о квартальном исполнении смет доходов и расходов.

Мониторинг по исполнению смет доходов и расходов крупных государственных налогоплательщиков проводится в сроки соответственно

Из стран СНГ особые правила налогового администрирования и контроля крупнейших налогоплательщиков действуют в Азербайджане, Грузии, Армении, России, Молдавии, Таджикистане, Украине, Казахстане, Киргизии.

графику, ежегодно утверждаемому Кабинетом министров Азербайджанской Республики, на основе удостоверения

Министерства финансов рабочей группой представителей Министерства финансов, Министерства экономического развития и по касательству Министерства промышленности и энергетики и Министерства транспорта и предусматривает анализ и оценку фактических и прогнозируемых показаний смет и расходов крупных государственных налогоплательщиков с получением необходимых сведений и отчетов и изучением первичных документов.

Во время проведения мониторинга по исполнению смет доходов и расходов крупных государственных налогоплательщиков изучаются нижеуказанные показатели:

- составление смет крупных государственных налогоплательщиков в соответствии с требованиями действующих законодательных актов;
- отражение средств, поступивших по счетам и в кассы от предоставления товаров (работ, услуг), в учете прихода и расхода и отчете об исполнении сметы доходов и расходов;

<sup>3</sup> По данным сводного финансового баланса по Азербайджану; сообщений информационного агентства «Тренд» и Центра мониторинга общественных финансов (<http://www.pfmc.az>).

<sup>4</sup> В их число входят: Государственная нефтяная компания, АО «Азенерджи», ЗАО «Азеригаз», Государственная железная дорога, АО «Азерсу», ГК «Азербайджан Хава Йоллары», Каспийское морское пароходство, ГК «Азерхимия» и Бакинский метрополитен.

- использование по назначению субсидий, выделенных из бюджетов, проведение взаимозачетов, бартерных операций;
- состояние и эффективность использования банковских кредитов, ссуд, инвестиций и грантов;
- состояние инвестиционной деятельности;
- выполнение обязательств перед бюджетом, соблюдение очередности платежей;
- исполнение и эффективность по основным видам отдельных статей расходов себестоимости, в том числе расходов на сырье и материалы;
- использование по назначению сырья и материалов, полученных за счет субсидий, выделенных из государственного бюджета;
- проведение экспертизы проектов, осуществляемых в рамках капиталовложений;
- соответствие горюче-смазочных материалов и коммунальных услуг утвержденным нормам и эффективность их использования;
- исполнение ремонтных расходов по ремонтным объектам;
- состояние покупки работ и услуг;
- использование трудовых ресурсов;
- исполнение социальных расходов по назначению;
- исполнение по назначению платежей, производимых в благотворительных целях;
- эффективность капитальных и финансовых вложений;
- состояние внешнеэкономической деятельности;
- динамика дебиторских и кредиторских задолженностей;
- создание и использование фондов;
- исполнение прочих расходов.

Результаты мониторинга оформляются справкой, один экземпляр которой передается руководству крупного государственного налогоплательщика. Информация о результатах мониторинга в течение 30 дней предоставляется Кабинету министров Азербайджанской Республики.

## Опыт Республики Казахстан

В Республике Казахстан (далее — РК) Управление администрирования и мониторинга крупных налогоплательщиков (далее — Управление) является структурным подразделением Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан в соответствии с приказом председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 6 августа 2003 г.<sup>5</sup> Деятельность Управления осуществляется под общим руководством председателя Налогового комитета. Управление возглавляет начальник Управления, назначаемый на должность и освобождаемый от должности приказом председателя Комитета.

Основными задачами Управления являются:

- организация и осуществление налогового контроля крупных налогоплательщиков;
- проведение электронного мониторинга налогоплательщиков республиканского и регионального уровней;
- анализ динамики поступлений налогов и других обязательных платежей в бюджет от крупных налогоплательщиков;
- создание и внедрение информационной системы «Мониторинг крупных налогоплательщиков» (ИС МОРП);
- проверка правильности применения цен в международных деловых операциях крупных налогоплательщиков;
- разработка методологии контроля за применением трансфертного ценообразования;
- экспертиза обоснованности возмещения налога на добавленную стоимость, изменения сроков исполнения налогового обязательства по уплате налогов крупным налогоплательщиком;
- организация и проведение проверок крупных налогоплательщиков;
- администрирование контрактов на недропользование и участие в экспертизе налоговых режимов контрактов на недропользование;

<sup>5</sup> Приказ председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 6 августа 2003 г. № 316 «Об утверждении положений об управлениях Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан».

- оказание практической помощи налоговым органам в организации работы по проведению электронного мониторинга и аудита крупных налогоплательщиков.

В соответствии с возложенными на него задачами Управление осуществляет в том числе функции сбора и анализа данных налоговой отчетности налогоплательщиков, подлежащих мониторингу, а также контроль за обоснованностью и порядком формирования крупными налогоплательщиками затрат на себестоимость продукции; цен приобретения сырья, материалов и услуг; цен реализации продукции на экспорт и на внутреннем рынке, отнесения в зачет НДС по приобретенным товарам и предъявленных к возмещению.

Работники Управления имеют право привлекать работников налоговых органов к контрольно-экономическим мероприятиям, проводимым Управлением.

В структуру Управления входят отделы:

- мониторинга крупных налогоплательщиков;
- аудита крупных налогоплательщиков;
- администрирования крупных налогоплательщиков;
- анализа и методологии трансфертного ценообразования;
- внедрения информационной системы «Мониторинг крупных налогоплательщиков».

Утвержденная структура территориальных налоговых органов<sup>6</sup> также предусматривает функционирование отдела мониторинга крупных налогоплательщиков в составе налоговых комитетов по области.

Мониторинг крупных налогоплательщиков Республики Казахстан проводится с 1 мая 1999 г. в соответствии с приказом Министерства государственных доходов Республики Казахстан

от 22 апреля 1999 г.<sup>7</sup> Данным приказом утверждены перечень крупных налогоплательщиков, подлежащих мониторингу, и Положение, содержащее правила такого мониторинга.

Цель мониторинга — постоянное отслеживание обоснованности расчетов налогооблагаемого дохода и начисления налогов и платежей, контроль уплаты налогов и платежей.

Мониторинг представляет собой систему наблюдений за крупными налогоплательщиками для обеспечения контроля и своевременного выявления, оценки, предупреждения и устранения негативных процессов в экономике.

Объектом мониторинга являются крупные предприятия и организации, осуществляющие хозяйственную деятельность на территории РК.

Мониторинг осуществляется методом сбора информации с крупных предприятий и передачи ее электронным способом в центр, где составляется база данных, наполняемая информацией о крупных предприятиях по основным экономическим, бухгалтерским и налоговым показателям.

Формы отчетности, обязательные к заполнению предприятиями, разрабатываются и утверждаются Министерством финансов РК и доводятся до предприятий в срок не менее 15 дней до срока их предоставления. Сроком предоставления заполненных форм отчетности, кроме формы «Книга покупок, продаж и бартера» является 20-е число месяца, следующего за отчетным месяцем. Заполненные формы отчетности «Книги покупок, продаж и бартера» предоставляются еженедельно.

Создание системы мониторинга позволяет постоянно отслеживать:

- 1) финансовую деятельность предприятия:
  - приобретение товаров (работ, услуг);
  - реализацию товаров (работ, услуг);
  - дебиторско-кредиторскую задолженность;
  - экспорт-импорт;
  - валютный контроль;
  - использование заемных средств и инвестиций;
  - дочерние предприятия и участие в других предприятиях;

<sup>6</sup> Приказ Министра государственных доходов Республики Казахстан от 28 марта 2002 г. № 394 «Об утверждении структуры территориальных налоговых органов».

<sup>7</sup> Приказ Министерства государственных доходов Республики Казахстан от 22 апреля 1999 г. № 269 «О мониторинге крупных налогоплательщиков».

*Примечание.* В соответствии с Указом Президента Республики Казахстан от 28 августа 2002 г. № 931 «О мерах по дальнейшему совершенствованию системы государственного управления Республики Казахстан» Министерство государственных доходов Республики Казахстан было присоединено к Министерству финансов Республики Казахстан.

- 2) правильность начисления налогов и платежей:
  - обоснованность формирования себестоимости, затрат;
  - начисления амортизационных отчислений и расходов на ремонт;
  - достоверность налоговых счетов-фактур;
- 3) своевременность уплаты налогов и платежей:
  - лицевые счета предприятий по ведению учета начисления и уплаты налогов и платежей.

Для удобства решения эти вопросы разбиваются по группам смежных областей мониторинга на следующие блоки:

- 1) покупки-продажи, дебиторско-кредиторская задолженность;
- 2) экспорт — импорт, валютный контроль;
- 3) использование заемных средств и инвестиции;
- 4) дочерние предприятия и участие в других предприятиях;
- 5) себестоимость, затраты, амортизация;
- 6) проверка достоверности налоговых счетов-фактур.

Налоговый комитет Министерства финансов РК в лице своих сотрудников, имеющих доступ к информации, содержащейся в базе данных по крупным налогоплательщикам, несет полную ответственность за ее неразглашение согласно статье 126 Гражданского кодекса РК. За достоверность информации, содержащейся в формах отчетности, заполненных предприятием, несут ответственность первые руководители предприятия, бухгалтеры, обладающие правом подписи.

Отчет о задолженности наиболее крупных недолжников представляется в Налоговый комитет Министерства финансов РК ежеквартально, не позднее 10-го числа месяца, следующего за отчетным периодом<sup>8</sup>.

Результатом внедрения информационной системы «Мониторинг крупных налогоплательщиков» явился рост поступлений налогов от данной категории плательщиков и увеличение их доли в бюджете. Так, доля налогов от крупных налогоплательщиков в общем объеме доходов государственного бюджета Республики Казахстан, по данным Министерства финансов РК, выросла с 33 % в 1999 г. до 52 % в 2005 г.

## Опыт Киргизской Республики

До недавнего времени налоговое администрирование в отношении крупных налогоплательщиков осуществлялось Управлением по контролю за крупными налогоплательщиками Комитета по доходам при Министерстве финансов Киргизской Республики. Порядок отбора таких налогоплательщиков был утвержден приказом Министерства финансов Киргизской Республики от 30 декабря 2003 г.<sup>9</sup>

В 2005 г. Указом исполняющего обязанности Президента Киргизской Республики от 14 апреля 2005 г. в целях обеспечения прозрачности и эффективности деятельности фискальных органов Киргизской Республики в рамках проводимой антикоррупционной политики в системе исполнительной государственной власти Комитет по доходам был реорганизован и на его базе образованы:

- Государственная налоговая инспекция при Правительстве Киргизской Республики;
- Государственная таможенная инспекция при Правительстве Киргизской Республики.

Соответственно полномочия по администрированию крупных налогоплательщиков были возложены на Управление по контролю за крупными налогоплательщиками Государственной налоговой инспекции при Правительстве Киргизской Республики.

Действующие в настоящее время критерии отбора и порядок определения перечня крупных налогоплательщиков, подлежащих налоговому администрированию Управлением по контролю за крупными налогоплательщиками Государственной налоговой инспекции при Правительстве Киргизской Республики, утверждены 13 апреля 2006 г.<sup>10</sup>

<sup>8</sup> Приказ Председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 5 августа 2004 г. № 380 «О представлении отчетности и сведений межрегиональными налоговыми комитетами, налоговыми комитетами по областям, городам Астана, Алматы, налоговыми комитетами на территории специальных экономических зон».

<sup>9</sup> Приказ Министерства финансов Киргизской Республики от 30 декабря 2003 г. № 331-п «Об утверждении положения о перечне критериев отбора крупных налогоплательщиков и перечня крупных налогоплательщиков, подлежащих налоговому администрированию, Управлением по контролю за крупными налогоплательщиками Комитета по доходам при Министерстве финансов Киргизской Республики» (зарегистрировано в Министерстве юстиции Киргизской Республики 31 декабря 2003 г. № 129-03) // Эркин-ТОО. 2004. 27 января. № 7 (с 1 января 2006 г. утратило силу постановление Правительства Киргизской Республики от 23 декабря 2005 г. № 614).

Перечень крупных налогоплательщиков, как и ранее, формируется на основании следующих критериев:

- годового объема реализации товаров (оказанных услуг, работ);
- объема начисленных за год налогов и обязательных платежей;
- стоимости собственных активов (активы минус обязательства).

Установленные критерии рассматриваются применительно к основному виду деятельности. Когда налогоплательщик осуществляет несколько видов деятельности, из которых ни один не превышает 50 % общего объема деятельности, критерий для отбора определяется по совокупности объемов всех видов деятельности применительно к порогу, предусмотренному для торгово-посреднических организаций.

При определении критериев отбора крупных налогоплательщиков используются данные из представленных налогоплательщиком налоговых деклараций, отчетов, расчетов, бухгалтерской от-

четности, данные о внешнеэкономической деятельности, информация, полученная по результатам налоговых проверок, а также сведения налогоплательщиков о планируемом расширении экономической деятельности. В перечень крупных налогоплательщиков могут быть включены хозяйствующие субъекты, экономические показатели которых отвечают хотя бы одному из установленных критериев.

Определение перечня крупных налогоплательщиков (внесение в него дополнений и изменений) в целях налогового администрирования Управлением по контролю за крупными налогоплательщиками может осуществляться только до начала нового отчетного календарного года.

В случае включения крупного налогоплательщика в перечень, предусмотренный настоящим Положением, Государственная налоговая инспекция при Правительстве Киргизской Республики обязана информировать об этом налогоплательщиков через средства массовой информации.

Субъекты, включенные в Перечень крупных налогоплательщиков, должны администрироваться Управлением по контролю за крупными налогоплательщиками не менее двух лет независимо от последующих результатов их экономической деятельности и показателей, являющихся критериями отбора.

(Продолжение следует) □

<sup>10</sup> Приказ Государственной налоговой инспекции при Правительстве Киргизской Республики от 13 апреля 2006 г. № 47 «Об утверждении Положения «О критериях отбора и порядке определения перечня крупных налогоплательщиков, подлежащих налоговому администрированию Управлением по контролю за крупными налогоплательщиками Государственной налоговой инспекции при Правительстве Киргизской Республики» // Зарегистрировано в Министерстве юстиции Киргизской Республики 11 мая 2006 г. № 52-06.

г р у п п а   и з д а н и й  
www.lawtek.ru  
**Право ТЭЖ**

Информационно-правовой бюллетень  
**"Вестник ТЭЖ: правовые вопросы":**

- Правовые новости
- Судебные новости
- Анализ и комментарии
- Судебная/налоговая практика
- Законодательство (реформа, мониторинг)
- За рубежом
- Календарь событий

20 выпусков в год. Стоимость одного выпуска 510 руб.

**ПОДПИШИТЕСЬ  
НА ЭЛЕКТРОННУЮ  
ВЕРСИЮ** для оперативного  
получения информации.

Заявку можно оформить  
на сайте [www.oilgaslaw.ru](http://www.oilgaslaw.ru)  
или в редакции:  
тел. (495) 235-47-88,  
230-30-22,  
факс (495) 235-23-61,  
e-mail: [order@oilgaslaw.ru](mailto:order@oilgaslaw.ru)

Подписка на печатную версию принимается по каталогу "Газеты и журналы" агентства "Роспечать" (индекс 84350), объединенному каталогу "Пресса России" (индекс 83593). Сроки доставки – в соответствии с нормами почтовой связи.