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

Опыт Республики Молдова

Впервые о необходимости отдельной службы по работе с крупными налогоплательщиками говорилось в Меморандуме, подписанном Правительством Республики Молдова и МВФ в 1996 г. МВФ обязывал Правительство Республики Молдова улучшить процессы администрирования сбора налогов, в том числе и за счет оптимизации работы с крупными налогоплательщиками.

До создания отдельной структуры всю работу с этой категорией налогоплательщиков осуществляли территориальные налоговые службы. Формирование отдельной структуры для обслуживания предприятий, дающих большую часть налоговых поступлений (около 62 %) в консолидированный бюджет Молдавии, началось летом 1998 г.

Приказом Министерства финансов Республики Молдова от 16 июля 1998 г. № 93 и приказом Главной государственной налоговой инспекции от 1 сентября 1998 г. № 86 было создано Управление по взысканию налогов и контролю крупных налогоплательщиков (УВНККН) в рамках Главной государственной налоговой инспекции (ГГНИ), которое было наделено функциями, не предусмотренными законодательством, в части контроля налогоплательщиков и принудительного взыскания налогов.

К сентябрю следующего года штат нового управления ГГНИ — Управления по администрированию крупных налогоплательщиков (УАКН) был уже полностью укомплектован. В УАКН вошли отделы налогового контроля, принудительного взыскания налогов, юридический и информационно-аналитический. Комплексное налоговое администрирование более 600 предприятий, отнесенных к категории крупных налогоплательщиков, обеспечивали 80 сотрудников УАКН.

Создание Министерством финансов Республики Молдова УВНККН в рамках ГГНИ не дало ожидаемых результатов, а породило некоторые неудобства при обслуживании налогоплательщиков. Так, учет всех налогоплательщиков велся территориальными налоговыми органами, а взыскание налогов и контроль крупных налогоплательщиков — УВНККН, что противоречило Закону Республики Молдова о государственной налоговой службе и приводило к ослаблению контроля за финансовой деятельностью хозяйствующих субъектов, а также исключало контроль со стороны органов местного управления. Из-за отсутствия эффективного сотрудничества между УВНККН и территориальными налоговыми инспекциями ГНС на протяжении ряда лет не предпринимаются меры, предусмотренные законодательством по принудительному взысканию платежей в бюджет от крупных налогоплательщиков.

При создании УВНККН в рамках ГГНИ были нарушены:

Закон Республики Молдова об основах налоговой системы от 17 ноября 1992 г. № 1198, предусматривающий, что налогоплательщики обязаны зарегистрироваться в соответствующих налоговых органах, в зоне деятельности которых расположено предприятие (ст. 13);

** Продолжение. Начало см.: Нефть, Газ и Право. 2006. № 4.*

Закон Республики Молдова о порядке взыскания налогов, сборов и других платежей в бюджет от 10 ноября 1995 г. № 633-XIII, предусматривающий, что исполнение решений налогового органа о наложении ареста на имущество, наличные денежные средства, взыскание дебиторских сумм плательщиков осуществляется в зоне деятельности налогового органа (ст. 6.2).

Задолженность крупных налогоплательщиков в 1999 г. возросла на 75,9 млн леев и на 1 января 2000 г. составила 959,9 млн леев (задолженность по основным платежам, пеням и штрафам). В 2000 г. сумма задолженности крупных налогоплательщиков (626 хозяйствующих субъектов) увеличилась на 12 % и составила 1047,1 млн леев[1].

В подписанном МВФ и Правительством Республики Молдова Приложении к Меморандуму об экономической и финансовой политике Правительства и Национального банка Республики Молдова также особое внимание было уделено крупным налогоплательщикам. В документе говорилось, что Молдавия обязуется обеспечить полную работоспособность подразделения по работе с крупными налогоплательщиками, наделенного исключительной ответственностью за все аспекты соблюдения крупными налогоплательщиками налоговых норм и исключительными полномочиями по мониторингу и контролю за крупными налогоплательщиками. В частности, функции этого подразделения будут включать все виды мер по обеспечению собираемости налогов, аудит, услуги налогоплательщикам и апелляции.

В 2001 г. МВФ рекомендовал молдавскому Правительству «усилить» УАКН, передав ему с территориального уровня функции по учету поступлений и обработки деклараций. Прием налоговой отчетности был оставлен за территориальными налоговыми органами, но функции по ее обработке были переданы созданному для этих целей Центру по обработке налоговой информации.

К 2002 г. изменилась как сама структура УАКН, так и количество обслуживаемых им крупных налогоплательщиков. Теперь сотрудники пяти отделов: трех отделов контроля (два отдела в Кишиневе и один в Бэлць), отдела по принудительному взысканию налогов и отдела по обслуживанию крупных налогоплательщиков обеспечивали налоговое администрирование в отношении 360 предприятий[2]. УАКН по-прежнему является одним из структурных подразделений ГГНИ. Все документы и переписка с крупными налогоплательщиками идет через ГГНИ. УАКН — единственное в системе налоговой службы, не ограничивающее время обращения к своим кураторам определенными часами. Специалисты консультируют налогоплательщиков в любое время дня.

Апелляции тоже поступают в адрес ГГНИ. Оттуда они переадресуются в УАКН, которое в этих случаях выполняет функции территориального налогового органа. Сотрудники УАКН рассматривают жалобы, проводят перепроверки, консультируются с Управлением налогового контроля и обжалований, юридической службой ГГНИ и готовят проект ответа. Окончательное решение по всем вопросам принимает и подписывает куратор — заместитель начальника ГГНИ.

В целях правильного отражения дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, ГНС имеет право предписать лицу, ведущему крупный бизнес, использование метода начислений. При этом крупным бизнесом считается бизнес, в результате которого доходы (чистые продажи), определенные в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета, превысили определенную Министерством финансов Республики Молдова величину[3].

Для экономических агентов, отнесенных к крупным налогоплательщикам, возмещение требуемых сумм НДС, превышающих 200 тыс. леев за налоговый период, осуществляется только на основании решений республиканской комиссии. При этом заявление о возмещении подается в ГГНИ. Территориальные ГНИ, которые провели проверку, составляют заключение о возможности осуществления возмещения, которое отсылается в адрес комиссии[4].

[1] Доклад Счетной палаты Республики Молдова по управлению и использованию публичных финансовых ресурсов в 1999 году. Утв. постановлением Счетной палаты Республики Молдова от 14 июля 2000 г. № 56 // Monitorul Oficial. 10 августа 2000 г. № 98–101. Доклад Счетной палаты Республики Молдова по управлению и использованию публичных финансовых ресурсов в 2000 году. Утв. постановлением Счетной палаты Республики Молдова от 10 июля 2001 г. № 66 // Monitorul Oficial. 27 сентября 2001 г. № 116–118. Постановление Счетной палаты Республики Молдова от 5 июня 2001 г. № 56 «О результатах тематической проверки некоторых аспектов финансово-хозяйственной деятельности Главной государственной налоговой инспекции при Министерстве финансов Республики Молдова в 2000 году» // Monitorul Oficial. 10 августа 2001 г. № 94–96.

[2] *Шикирлийская М.* Особое внимание к крупным налогоплательщикам // Экономическое обозрение. 6 сентября 2002 г.

[3] Инструкция Министерства финансов Республики Молдова от 23 октября 1998 г. № 1 «О порядке исчисления и уплаты подоходного налога лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность» // Monitorul Oficial. 9 февраля 1999 г. № 12–13.

Инструкция Министерства финансов Республики Молдова от 16 февраля 2001 г. № 193 «О порядке исчисления и уплаты подоходного налога лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность» // Monitorul Oficial. 27 февраля 2001 г. № 21–24.

[4] Инструкция Министерства финансов Республики Молдова от 23 июля 2001 г. № 10 «О возмещении сумм налога на добавленную стоимость» // Monitorul Oficial. 18 августа 2001 г. № 100–101.

Инструкция Министерства финансов Республики Молдова от 30 декабря 2002 г. № 6 «О возмещении сумм налога на добавленную стоимость» // Monitorul Oficial. 31 декабря 2002 г. № 190–197.

Если экономические агенты, претендующие на возмещение сумм акцизов, отнесены ГГНИ к категории крупных налогоплательщиков, то они также подают заявление с прилагаемыми документами не в территориальную, а в ГГНИ.

Тем не менее нельзя сказать, что предпринятые меры позволили коренным образом переломить ситуацию. Так, по состоянию на 1 января 2004 г. задолженности крупных налогоплательщиков, администрируемые УАКН, перед консолидированным бюджетом составили 277,7 млн леев, из которых задолженности по основным платежам — 122,4 млн леев, по пеням — 105,5 млн леев и штрафам — 49,8 млн леев. В 2003 г. УАКН допустило увеличение задолженностей крупных налогоплательщиков на 26,1 млн леев[5].

Опыт Республики Таджикистан

В системе территориальных подразделений налоговых органов Республики Таджикистан, помимо налоговых управлений и районных налоговых инспекций, действует и налоговая инспекция крупных налогоплательщиков при уполномоченном государственном органе с отделениями в областях и городе Душанбе.

На основании пункта 2 статьи 50 Налогового кодекса Республики Таджикистан[6] для проведения налоговой проверки юридических лиц, имеющих обособленное подразделение, а также налогоплательщиков, состоящих на учете в Налоговой инспекции крупных налогоплательщиков, срок проведения налоговой проверки может быть увеличен налоговым органом до 60 рабочих дней. Напомним, что по общему правилу, содержащемуся в пункте 1 этой статьи, срок проведения налоговых проверок не должен превышать 30 рабочих дней.

В соответствии с пунктом 19 инструкции «О порядке наложения ареста на имущество юридических и физических лиц...»[7] решение о взыскании недоимок за счет имущества крупных налогоплательщиков принимается Руководителем (его заместителем) Налоговой инспекции крупных налогоплательщиков путем принятия мотивированного постановления, основанного на данных:

- имеющихся в налоговых инспекциях лицевых счетов налогоплательщиков о наличии задолженности по уплате налогов и других обязательных платежей в бюджет;
- расчетных, текущих валютных, спецссудных либо иных счетов налогоплательщиков в банках об отсутствии денежных средств на этих счетах;
- о результатах проверки расчетов по актам проверки соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства (в случаях проведения таких проверок).

Данные лицевого счета предоставляются банком подразделению полиции в трехдневный срок по получении запросов.

Вместе с тем утвержденный в 2004 г. согласно концепции развития предпринимательства в Республике Таджикистан на период до 2015 г.[8] современный экономико-правовой механизм по отношению к крупным налогоплательщикам независимо от формы собственности даже более несправедлив, чем в отношении малого предпринимательства. Он фактически построен таким образом, что стимулирует больше иностранного инвестора и не стимулирует местного инвестора и предпринимателя — производителя продукции и услуг. В связи с этим большая часть бизнеса до сих пор находится в теневой сфере экономики.

Налоги, уплачиваемые субъектами малого предпринимательства по упрощенной системе, объективно более обоснованны, чем общая система налогообложения предприятий среднего и крупного бизнеса. Это положение не способствует повышению деловой активности и стимулированию предпринимательства к снижению цен, что сказывается на потребителе.

Опыт Украины

При численности не более 1,3 % от общего количества зарегистрированных плательщиков — юридических лиц Украины крупные предприятия обеспечивают около 70 % общей суммы бюджетных поступлений. Украинская модель организации работы с крупными плательщиками имеет много общих черт с моделью налогового администрирования, реализованного современной налоговой службой Нидерландов.

[5] Постановление Счетной палаты Республики Молдова от 21 июня 2004 г. № 40 «О результатах проверки деятельности и эффективности расходования средств на содержание Главной государственной налоговой инспекции и территориальных подразделений в 2003 году» // Monitorul Oficial. 27 августа 2004 г. № 156–162.

[6] Налоговый кодекс Республики Таджикистан от 3 ноября 2004 г. № 1207.

[7] Инструкция «О порядке наложения ареста на имущество юридических и физических лиц, а также его реализации с целью обеспечения своевременного поступления налогов и других обязательных платежей в бюджет». Утв. постановлением Правительства Республики Таджикистан от 29 марта 2000 г. № 138.

[8] Постановление Правительства Республики Таджикистан от 3 декабря 2004 г. № 469 «О концепции развития предпринимательства в Республике Таджикистан на период до 2015 года».

Порядок отнесения налогоплательщиков к категории крупных регламентирован Инструкцией о порядке учета налогоплательщиков, утвержденной приказом Государственной налоговой администрации Украины[9] от 19 февраля 1998 г. № 80[10].

Крупными налогоплательщиками могут быть признаны те организации, которые обеспечивают не менее 50–60 % поступлений налогоплательщиков города (области) в консолидированный бюджет Украины. Этот критерий является основным принципом отбора.

Далее анализируются четыре основных показателя финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, а именно:

- размер совокупного валового дохода;
- общая сумма начисленных платежей в бюджет;
- общая сумма уплаченных платежей в бюджет;
- общая сумма налога на добавленную стоимость, задекларированная к возмещению из бюджета.

Оценке подлежат суммированные показатели всего предприятия в целом как единой экономической единицы: учитываются объемы деятельности не только центрального подразделения, а всей совокупности юридически связанных с главным предприятием филиалов, структурных подразделений, дочерних предприятий и других лиц.

Показатели рассчитываются по результатам деятельности предприятий за девять месяцев отчетного года плюс ожидаемый показатель за IV квартал отчетного года. В зависимости от полученных цифр по каждому из показателей налогоплательщику начисляется от 0 до 3 баллов. В случае если налогоплательщик наберет в сумме более 5 баллов, он признается крупным. Однако при соблюдении условий основного принципа отбора крупным может быть признан и налогоплательщик, набравший всего 3–4 балла.

Кроме того, в состав крупных налогоплательщиков в соответствии с приказом Государственной налоговой администрации Украины от 24 ноября 2004 г. № 669 включаются:

- учреждения банков, состоящие на учете районов города (области) (независимо от количества набранных баллов);
- расположенные на территории города (области) дочерние предприятия крупных налогоплательщиков, филиалы, представительства, отделения и другие обособленные подразделения крупных налогоплательщиков, не имеющие статуса юридического лица.

Учет крупных налогоплательщика осуществляется городской государственной налоговой инспекцией или структурным подразделением в составе государственного налогового органа, на которую (который) возложена функция обслуживания и контроля за крупными плательщиками налогов.

Летом 1998 г. было разработано и утверждено Положение об Управлении организации документальных проверок крупных налогоплательщиков[11], согласно которому Управление организации документальных проверок крупных налогоплательщиков (УОДПКН) является структурным подразделением ГНА Украины. УОДПКН подчиняется непосредственно начальнику Главного управления организации документальных проверок, выполняет его поручения и о результатах работы докладывает ему лично для принятия соответствующего решения. УОДПКН возглавляет начальник, который назначается и освобождается Председателем ГНА Украины по представлению начальника Главного управления организации документальных проверок.

В состав УОДПКН на правах структурных подразделений входят:

- отдел по организации и проведению документальных проверок;
- отдел отбора крупных плательщиков и планирования проверок.

Главной задачей УОДПКН является осуществление контроля за соблюдением крупными налогоплательщиками — юридическими лицами налогового законодательства, правильностью начисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджеты налогов, сборов, других обязательных платежей, установленных законодательством, путем организации проведения комплексных документальных проверок.

УОДПКН выполняет следующие функции:

- организовывает работу соответствующих управлений, отделов (подразделений) государственных налоговых администраций в Автономной Республике Крым, областях, городах Киев и Севастополь и непосредственно сопро-

[9] Далее —ГНА Украины.

[10] Приказ Государственной налоговой администрации Украины от 19 февраля 1998 г. № 80. Зарегистрирован в Минюсте Украины 16 марта1998 г. № 172/2612.

[11] Письмо Государственной налоговой администрации Украины от 7 августа 1998 г. № 9380/10/23-2111 «О Положении об Управлении организации документальных проверок крупных налогоплательщиков».

вождает или осуществляет на предприятиях, в учреждениях, организациях — крупных налогоплательщиках независимо от форм собственности проверки соблюдения налогового законодательства, правильности начисления, полноты и своевременности уплаты в бюджеты налогов, сборов, других обязательных платежей, установленных законодательством, а также по другим вопросам, контроль за которыми возложен на ГНА Украины законодательными и нормативными актами;

- оформляет соответствующим образом акты, справки, протоколы и другие официальные документы по результатам проведенных проверок и готовит предложения для принятия решения руководством ГНА Украины;
- осуществляет контроль за выполнением принятых решений по результатам проведенных проверок и устранением крупными плательщиками налогов обнаруженных нарушений и по состоянию проверочной работы крупных налогоплательщиков в подчиненных государственных налоговых администрациях;
- предоставляет подчиненным государственным налоговым администрациям и инспекциям методическую и практическую помощь в организации проведения проверок крупных налогоплательщиков;
- участвует в разработке инструктивных и методических указаний и других нормативных документов о порядке, формах и методах проведения проверок крупных налогоплательщиков по вопросам, контроль за которыми возложен на ГНА Украины;
- осуществляет мероприятия по повышению профессионального уровня работников управлений (отделов) документальных проверок крупных налогоплательщиков подчиненных налоговых органов путем проведения семинаров, совещаний и других форм обучения, предоставления консультаций, а также своевременного обеспечения законодательными и нормативными материалами;
- разрабатывает планы и графики работы соответствующих управлений, отделов (подразделений) государственных налоговых администраций (инспекций) по проведению документальных проверок крупных налогоплательщиков и их дальнейшего корректирования.
- осуществляет контроль за выполнением планов и графиков соответствующими подразделениями налоговых администраций (инспекций) по проведению документальных проверок крупных плательщиков налогов.
- анализирует эффективность проведенных документальных проверок крупных налогоплательщиков в регионах и отдельных государственных налоговых инспекций, а также контрольно-проверочной работы подразделений документальных проверок крупных плательщиков налогов;
- обобщает материалы проведенной работы, анализирует отчетные данные, готовит материалы для информации Правительству Украины, руководству для проведения коллегий (совещаний);
- занимается разработкой методологии планирования документальных проверок и методов отбора крупных плательщиков налогов для осуществления документальных проверок;
- обеспечивает в установленном порядке кодификацию законодательных, нормативных и инструктивных материалов;
- рассматривает письма и обращения крупных плательщиков налогов по вопросам проведения документальных проверок государственными налоговыми администрациями и по вопросам, входящим в компетенцию УОДПКН.

Основные принципы работы с крупными налогоплательщиками Украины в настоящее время строятся в соответствии с Общей стратегией работы с крупными налогоплательщиками на 2003–2007 гг.[12]. Эта стратегия является долгосрочной программой действий в сфере налоговой политики, предполагающей реализацию комплекса организационных, методологических, общественных мероприятий и обеспечивающей качественно одинаковые условия налогового сопровождения крупных налогоплательщиков. Ее задачи состоят в повышении эффективности работы органов государственной налоговой службы Украины; концентрации материальных, финансовых и интеллектуальных ресурсов у источника формирования бюджетообразующих потоков; увеличении поступлений платежей в бюджеты всех уровней за счет внедрения индивидуальных методов налогового сопровождения и контроля за крупными плательщиками налогов независимо от их территориального расположения.

Предполагается, что утвержденная программа будет реализована в четыре этапа:

Первый этап (с 1 января 2005 г.) заключается в переводе крупных налогоплательщиков, которые находятся на учете в органах государственной налоговой службы Донецкой, Днепропетровской, Запорожской, Луганской, Одесской и Харьковской областей, на обслуживание в специализированные государственные налоговые

[12] Утверждена приказом Государственной налоговой администрации Украины № 499 от 22 октября 2003 г.

инспекции по работе с крупными налогоплательщиками.

Второй этап (до 1 января 2006 г.) — создание специализированных налоговых инспекций в Львовской, Полтавской областях и Автономной Республике Крым.

Третий этап — усовершенствование тактического уровня налогового менеджмента в сфере обслуживания крупных налогоплательщиков.

Четвертый этап — усовершенствование механизмов взаимодействия специализированных налоговых инспекций с территориальными органами государственной налоговой службы по месторасположению предприятий, которые входят в инфраструктуру крупного налогоплательщика, его акционеров и учредителей — физических лиц. Постановка на учет в специализированные государственные налоговые инспекции по работе с крупными налогоплательщиками связанных с главным предприятием дочерних, общих, ассоциированных предприятий и других юридических лиц.

Так, например, уже сегодня на обслуживании в Специализированной государственной налоговой инспекции по работе с крупными налогоплательщиками (далее — СГНИ РКН) находится более 200 крупных плательщиков Одессы, которые обеспечивают свыше 65 % всех поступлений по Одесской области в государственный бюджет Украины. СГНИ РКН получила свой статус 12 февраля 2002 г. в результате преобразования Одесской государственной налоговой инспекции с функциями непосредственного обслуживания и контроля за крупными плательщиками налогов, которая была создана 1 июля 2000 г. по приказу ГНА Украины. При этом функции инспекции не изменились, а цель реорганизации состояла в упорядочении ее работы соответственно действующему законодательству Украины и интенсификации деятельности ряда отделов и управлений.

Деятельность СГНИ РКН базируется на следующих принципах:

- обслуживание узкого круга налогоплательщиков, которые платят значительные суммы налогов;
- индивидуальный подход к каждому из плательщиков и повышение уровня обслуживания;
- налаживание партнерских взаимоотношений между плательщиком и налоговой службой;
- предупреждение фактов неплатежеспособности и уклонения от уплаты налогов и обеспечение добровольной их уплаты.

Структура СГНИ РКН существенно отличается от структуры инспекции районного уровня. Отделы инспекции создаются по отраслевой направленности. В каждом отделе обслуживаются предприятия определенной сферы народного хозяйства, где им предоставляется полный перечень налоговых услуг — от первичной регистрации, предоставления консультаций по налоговому законодательству до выдачи справок и документов для проведения налогового аудита.

Деятельность отраслевых отделов обычно подчинена одному из заместителей начальника налоговой инспекции — начальнику управления материального производства или управления нематериальной сферы деятельности. Тем не менее некоторые отделы, например, отдел налогового сопровождения банковских и небанковских финансово-кредитных учреждений, могут находиться в непосредственном ведении начальника СГНИ РКН.

Состав отраслевых отделов формируется в индивидуальном порядке в зависимости от направлений налогового сопровождения, обусловленных спецификой финансово-хозяйственной деятельности крупных налогоплательщиков.

Например, в СГНИ РКН Запорожской области созданы шесть отраслевых отделов налогового сопровождения предприятий сферы материального производства: машиностроения и металлообработки, черной и цветной металлургии, электроэнергетики, легкой и пищевой промышленности, строительства; и четыре отраслевых отдела предприятий непроизводственной сферы: транспорта и связи, жилищно-коммунального хозяйства, торговли, банковских учреждений.

Для работы с общественностью в каждой СГНИ РКН создается отдел менеджмента и администрирования налогов, который занимается индивидуальным разъяснением крупнейшим налогоплательщикам положений налогового законодательства и обеспечением обратной связи субъектов налогообложения с налоговыми органами.

Еще одним необходимым элементом структурной организации СГНИ РКН является управление информационно-аналитической работы и автоматизации процессов налогообложения. Это управление обеспечивает деятельность автоматизированной системы сбора и обработки информации, мониторинг результатов деятельности предприятий и прогнозирование их налоговых поступлений.

Кадровая политика СГНИ РКН предусматривает разработку и внедрение курса обучения руководителей и специалистов специализированных региональных инспекций по работе с крупными

налогоплательщиками, а также обеспечение обмена опытом специалистов по вопросам организации работы с крупными налогоплательщиками.

Основную деятельность по всем видам налогов и сборов в отделе СГНИ РКН осуществляет отраслевая команда специалистов во главе с координатором, который закрепляется за группой родственных предприятий. Обязанности координатора, как правило, возлагаются на налогового инспектора, наиболее осведомленного в вопросах отраслевой специфики налогообложения состоящих на учете предприятий. Он является контактным лицом во взаимоотношениях предприятия с налоговой службой, обеспечивает координацию и организацию работы отраслевого отдела и других подразделений инспекции по налоговому сопровождению закрепленного круга крупных налогоплательщиков. В случае возникновения проблемных вопросов или неординарных ситуаций могут также привлекаться эксперты.

Сотрудники СГНИ РКН организуют традиционные ревизии (аналог российских выездных налоговых проверок) лишь тех предприятий, которые попадают в так называемую группу риска. Если же налогоплательщик имеет репутацию добросовестного, то проверки его финансово-хозяйственной деятельности проводятся в форме наблюдения, с использованием методов «кабинетного аудита».

При подготовке к проверке анализируются не только данные налоговой отчетности, но и информация о работе налогоплательщиков, предоставляемая органами статистики, таможни, банковскими учреждениями, сетью Интернет.

По итогам предварительного мониторинга все **крупные налогоплательщики,** состоящие на учете, подразделяются на четыре «категории внимания»:

категория «А» (стабильные): достойны наиболее широкого и качественного спектра налоговых услуг и не нуждаются в налоговом аудите;

категория «Б» (сомнительные): в отношении налогоплательщиков данной категории проводится разъяснительная работа о необходимости платить соответствующие налоги своевременно и в полном объеме;

категория «В» (более сомнительные): вносятся в планы на проведение документальных проверок;

условная категория «мошенники»: для осуществления вывода из теневой экономики налогоплательщики подлежат всесторонней проверке, в том числе с привлечением возможностей налоговой милиции.

При желании каждый плательщик может ознакомиться с данными, на основании которых налоговые органы установили его категорию, и самостоятельно изменить налоговое поведение.

Для реализации поручения Президента Украины В.А. Ющенко 14 июля 2005 г. на расширенном совещании в ГНА Украины с руководителями государственных налоговых администраций по разработке и осуществлению единого подхода к организации и проведению документальных проверок субъектов ведения хозяйства, а также для обеспечения объективности и прозрачности при осуществлении контрольно-проверочной работы были утверждены: Методические рекомендации по порядку составления плана-графика проведения документальных проверок субъектов ведения хозяйства и Методические рекомендации по взаимодействию между подразделениями органов государственной налоговой службы Украины при организации документальных проверок[13].

План проведения документальных проверок субъектов ведения хозяйства составляется на основании предварительного отбора налогоплательщиков для проведения комплексных документальных проверок. План-график проведения проверок субъектов ведения хозяйства Государственной налоговой администрации Украины состоит из трех разделов.

Раздел I. Плановые выездные проверки финансово-хозяйственной деятельности субъектов ведения хозяйства — юридических лиц

Подраздел А. Налогоплательщики, которые имеют значительные валовые доходы, а также предприятия, связанные с ними юридически и (или) через осуществление финансово-хозяйственных операций.

Налогоплательщики, которые имеют значительные валовые доходы, распределяются на группы:

I группа — основные предприятия-производители;

II группа — связанные лица основных предприятий (юридические лица), филиалы, обслуживающие и вспомогательные производства, которые не являются юридическими лицами, но подчиненные основным производителям;

III группа — наибольшие контрагенты, через которых осуществляются товарно-денежные операции (включая посреднические структуры, экспортеров, импортеров, другие предприятия — юридические лица), в том числе в других регионах.

[13] Приказ Государственной налоговой администрации Украины от 11 октября 2005 г. № 441 «Об утверждении Методических рекомендаций по порядку составления плана-графика проверок субъектов ведения хозяйства и взаимодействия между структурными подразделениями при их проведении».

В первую очередь в план включаются предприятия:

у которых сумма начисленного налога на прибыль составляет более 1% от суммы валового дохода;

у которых сумма начисленного налога на добавленную стоимость имеет нулевое или отрицательное значение.

Подраздел Б. Предприятия, которые заявили бюджетное возмещение налога на добавленную стоимость, возмещение которого проведено по результатам невыездных (камеральных) проверок после 1 июля 2005 г.

Первоочередность включения в план определяется в зависимости от размера общей суммы возмещенной из бюджета суммы НДС.

Подраздел В. Другие налогоплательщики, которые не вошли в подразделы А и Б.

Раздел II. Плановые выездные проверки финансово-хозяйственной деятельности банковских и других финансовых учреждений

Подраздел I. Банковские учреждения.

Подраздел II. Страховые учреждения.

Подраздел III. Торговцы ценными бумагами.

Подраздел IV. Другие финансовые учреждения.

Раздел III. Плановые выездные проверки субъектов ведения хозяйства — физических лиц

В зависимости от показателя валового дохода предусмотрена следующая **группировка налогоплательщиков:**

группа 1 — крупные налогоплательщики;

группа 2 — средние налогоплательщики;

группа 3 — малые налогоплательщики.

Предприятия, дата акта последней проверки которых приходится на текущий год, не подлежат включению в план проверок. Проект плана на следующий квартал направляется в ГНА Украины с 21 по 25 число последнего месяца текущего квартала. Кроме того, областные государственные налоговые администрации предоставляют соответствующему департаменту ГНА Украины в случае необходимости обоснование включения налогоплательщика в план.

При расчете планового фонда трудовых ресурсов для проведения документальных проверок юридических лиц используется классификация налогоплательщиков по категориям в соответствии со статьей 63 Хозяйственного кодекса Украины на крупные, средние и мелкие предприятия.

Оценка размеров предприятия и отнесение его к одной из трех категорий производится на основании данных о среднеучетной численности работающих за отчетный (финансовый) год и объема валового дохода от реализации продукции (работ, услуг).

Методическими рекомендациями предусмотрено, что для проверок предприятий, которые относятся к категории крупных плательщиков, необходимо привлекать наиболее квалифицированных специалистов.

Проверки основных производителей, их связанных лиц и контрагентов начинаются одновременно в начале месяца, на который они запланированы.

При недостаточности специалистов СГНИ РКН создаются рабочие группы с привлечением специалистов государственных налоговых администраций в соответствующих областях и других ГНИ.

К проведению выездных плановых и внеплановых проверок крупных налогоплательщиков могут привлекаться:

- работники органов государственной налоговой службы из других регионов Украины (по решению Председателя ГНА Украины);
- работники структурных подразделений других районных ГНИ региона (по решению главы ГНА региона).

В соответствии с утвержденным порядком периодичности проверок и проведения обследования производственных, складских, торговых и других помещений[14] документальные проверки крупных налогоплательщиков относительно соблюдения налогового и валютного законодательства, правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджеты, государственные целевые фонды налогов и сборов (обязательных платежей) проводятся комплексно один раз в год.

При возникновении спорных вопросов и замечаний относительно установленных нарушений во время осуществления проверки такие вопросы и возражения выносятся на рассмотрение постоянных комиссий при областных государственных налоговых администрациях (государственных налоговых инспекциях, специализированных государственных налоговых инспекциях по работе с крупными налогоплательщиками)[15]. □

[14] Приказ Государственной налоговой администрации Украины от 30 июля 1998 г. № 371 «Об утверждении Порядка периодичности проверок и проведения обследования производственных, складских, торговых и других помещений» // Бизнес. 1998. № 34.

[15] Приказ Государственной налоговой администрации Украины от 9 февраля 2006 г. № 62 «Об утверждении Регламента администрирования налогов, сборов (обязательных платежей)».