

НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Боташева Л.С.¹, Ильясова З.М.², Семенова Ф.З.³, Эльгайтарова Н.Т.⁴

¹Боташева Лейла Султановна – доцент;

²Ильсова Зарема Муссовна – магистрант;

³Семенова Фатима Зулкарнаевна – доцент;

⁴Эльгайтарова Наргиз Тахировна – доцент,
кафедра бухгалтерского учёта,

Институт экономики и управления

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования

Северо-Кавказская государственная гуманитарно-технологическая академия,

г. Черкесск

Аннотация: в статье рассматриваются сущность и нормативно-правовое регулирование налогового контроля, а также раскрывается порядок его информационного, учётно-аналитического обеспечения.

Ключевые слова: контроль, кодекс, налог, нормативно-правовая база, счет, уровень, учёт.

Постоянное реформирование контрольной деятельности государства, в том числе и в области налогов, налогового администрирования, а также изменения нормативно-правовых актов, регулирующих налоговые отношения и практики их применения, требуют постоянного системного обобщения и анализа.

На законодательном уровне понятие налога закреплено ст. 8 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), где под налогом понимается «обязательный, индивидуально безвозмездный платёж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований» [1].

В определённой степени суммы поступлений налогов в бюджетную систему зависят от налоговых органов, которые, в свою очередь, осуществляют налоговый контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Налоговый контроль является частью налогового администрирования.

Например, Солярик М.А. считает налоговый контроль составной частью формируемого государством организационно-правового механизма управления, представляющего собой особый вид деятельности специально уполномоченных органов, в результате которой обеспечиваются установленные нормами налогового права исполнения обязанностей лиц в сфере налогообложения, исследование и выявление оснований для осуществления принудительных налоговых изъятий в бюджетную систему, а также установление оснований для применения мер ответственности за совершение налоговых правонарушений [6].

Во всех цивилизованных демократических странах издавна сложилась и достаточно успешно функционирует система налогового контроля и имеется разветвлённая сеть контрольных органов. Причём в каждой отдельной стране на различных исторических этапах налоговый контроль имел свои специфические черты с применением своеобразных методов, в зависимости от существующей формы правления, государственного устройства и политического режима. Налоговый контроль, являясь одним из видов государственного финансового контроля, пронизывает все сферы общественной жизни, в которых функционируют хозяйствующие субъекты, получающие доходы от своей деятельности. Современный уровень развития общественных отношений в сфере налогообложения и постоянное совершенствование налогового регулирования предполагают необходимость научного анализа происходящих правовых преобразований и осмысления тех организационно-правовых механизмов, которые используются государством для реализации своих интересов при осуществлении налоговых изъятий [2, с. 15].

Налоговый контроль не входит в состав налоговой системы. Благодаря налоговому контролю налоговая система обеспечивает выполнение главной государственной цели, а именно обеспечение доходной части государственного бюджета, которая создаётся в основном за счёт налогов.

Нестеров Г.Г. считает, что в широком смысле понятие «налоговый контроль» охватывает все сферы деятельности уполномоченных органов (государственная регистрация налогоплательщиков, налоговый учёт, налоговые проверки, а также сферы деятельности контролируемых субъектов, связанные с уплатой налогов) [4, с. 32]. По мнению Лапиной М.А., в широком смысле налоговый контроль представляет собой контроль государства за соблюдением налогового законодательства всеми участниками налоговых правоотношений на

всех этапах налогового процесса – от установления налогов и сборов вплоть до прекращения налоговой обязанности [2, с. 19].

По нашему мнению, налоговый контроль в широком смысле представляет собой деятельность государства в лице уполномоченных (компетентных) органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах всеми участниками налоговых правоотношений в порядке, установленном действующим законодательством.

Основная цель налогового контроля – противодействие уклонению от уплаты налогов и сборов и обеспечение стабильных доходов в пользу бюджетов различных уровней управления, считает Кондраков Н.П. [3].

Одним из главных условий функционирования налогового контроля в стране является детальная правовая регламентация порядка его осуществления.

Садчиков И.В. отмечает, что нормативно-правовая база налогового контроля включает в себя четыре уровня:

- 1 уровень – Конституция Российской Федерации,
- 2 уровень – международные акты,
- 3 уровень – Налоговый кодекс и иные федеральные законы;
- 4 уровень – подзаконные нормативные правовые акты и иные официальные документы [5].

Рассмотрим подробнее каждый уровень нормативно-правовой базы налогового контроля.

Статья 57 Конституции Российской Федерации определяет, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Указанная статья содержит запрет на придание правовым предписаниям, увеличивающим налоговую нагрузку, обратной силы.

Конституционно-правовые основы налогообложения закреплены и в ряде других статей Конституции Российской Федерации, в которых закреплены следующие положения:

- федеральные налоги и сборы находятся в ведении РФ (п. «з» ст. 71);
- система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом (часть 3 статьи 75);
- по предметам ведения РФ принимаются федеральные конституционные законы и федеральные законы, имеющие прямое действие на всей территории Российской Федерации (часть 1 статьи 76).

К международным актам, имеющим отношение к налоговому контролю, в первую очередь относится Лимская декларация руководящих принципов контроля, принятая в 1977 г. IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) в г. Лиме (Республика Перу). Ее нормы признаны неоспоримым эталоном оценки уровня организации финансового контроля.

Конституционные положения получили свою конкретизацию в Налоговом кодексе Российской Федерации, который является основным законодательным актом и в сфере налогового контроля. Пункт 1 статьи 1 НК определяет, что налоговое законодательство России состоит из Налогового кодекса Российской Федерации и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах, а пункт 5 этой же статьи говорит, что НК устанавливает формы и методы налогового контроля. Нормы, закрепляющие процедуры налогового контроля, объединены в главе 14 НК РФ.

До принятия НК РФ процедуры налогового контроля регламентировались подзаконными нормативными правовыми актами (инструкциями, приказами, методическими указаниями и др.). С принятием части первой Налогового кодекса Российской Федерации было положено начало формированию системного правового регулирования налоговых процедурных и процессуальных отношений.

Следующий уровень нормативно-правовой базы налогового контроля составляют подзаконные нормативные правовые акты и иные официальные документы. Среди официальных документов необходимо отметить бюджетные послания Президента РФ, в которых неоднократно поднимаются вопросы, направленные на совершенствование налогового администрирования и налогового контроля.

В данную группу источников правового регулирования налогового контроля также следует отнести и подзаконные нормативные правовые акты правительства РФ. Кроме этого, необходимо отметить, что, поскольку ФНС России подведомственна Министерству финансов РФ, то акты Минфина России также являются обязательными для исполнения всеми налоговыми органами. Среди приказов ФНС России, регулирующих порядок проведения мероприятий при осуществлении налоговыми органами налогового контроля, можно выделить приказ ФНС России от 03.10.2012 № МВ-7-8/662@, утвердивший новые формы документа о выявлении недоимки, требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации, приказ ФНС России от 13.12.2006 № САЭ-3-06/860@ «Об утверждении Формы Акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о

предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 20, 122, 123), и требований к его составлению».

Необходимо также обратить внимание на то, что в своей контрольной деятельности налоговые органы используют большое количество ведомственных документов для служебного пользования (регламенты, методические указания, инструкции и др.). Письма налоговых органов и Минфина России не носят нормативного характера и являются разъяснениями по конкретным спорным вопросам. Однако, несмотря на это обстоятельство, налоговые органы довольно часто трактуют ту или иную ситуацию в соответствии с теми или иными положениями конкретных писем ФНС России и Минфина России.

К данной группе источников следует отнести и совместные документы налоговых органов с другими органами власти. В данной категории необходимо выделить приказ МВД РФ № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009 «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений», который утвердил Инструкцию о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок, а также Инструкцию о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения. Нормативные правовые акты органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в области налогов и сборов, принимаемые в пределах их полномочий, непосредственно не регламентируют процедуры налогового контроля. Однако они используются налоговыми органами при проверке правильности и своевременности исчисления и уплаты региональных и местных налогов.

Таким образом, правовую основу налогового контроля составляют Конституция Российской Федерации, международные акты, НК РФ и иные федеральные законы, а также подзаконные нормативные правовые акты.

Анализируя современное состояние нормативно-правовой базы налогового контроля, следует отметить, что наличие многочисленных нормативных правовых актов, как федерального уровня, так и ведомственного, касающихся вопросов правового регулирования налоговых правоотношений, аналогичных по своему характеру, способствуют многочисленным проблемам при их толковании как налоговыми органами так и налогоплательщиками.

Кроме того, постоянные изменения НК РФ также требуют и своевременного приведения в соответствие подзаконных нормативных правовых актов, что на практике не всегда осуществляется. В этой связи представляется актуальным проработать вопрос о систематизации правовых норм в единый акт по каждому конкретным аспектам.

Формирование системы информационного обеспечения, содержащей необходимые данные для реализации задач налогового контроля, является неотъемлемой составляющей для его проведения.

К основным источникам информации этой системы данных относятся:

- 1) данные налогового учета и налоговой отчетности;
- 2) данные бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 3) данные статистического учета и отчетности;
- 4) внеучетная информация: Налоговый кодекс Российской Федерации, законы субъектов РФ о налогах,

нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований о налогах, общедоступные статистические данные, касающиеся налогов, учетная политика организации и др.

В зависимости от вида решаемых задач налогового контроля для его организации могут потребоваться отдельные данные информационной системы или вся их совокупность. Сотрудники инспекций Федеральной налоговой службы в целях реализации своих основных функций формируют информационную базу на основе данных налоговых деклараций и расчетов налогоплательщиков, а также сведений о налогах, уплаченных ими. При этом налоговые органы имеют право требовать предоставления организацией налоговых регистров в рамках проведения налоговых проверок.

Налоговый учет, являясь главным информационным источником налогового контроля, должен с одной стороны, отвечать требованиям по его формированию, установленным в НК РФ, с другой стороны, предоставлять возможность осуществлять различные задачи налогового контроля в полной мере. Налоговый учет – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с НК РФ. Требования по организации и ведению налогового учета установлены в НК РФ в отношении отдельных налогов: налога на прибыль, налога на

добавленную стоимость (НДС), а также налогов, уплачиваемых в связи с применением специальных налоговых режимов.

Согласно ст. 313 НК РФ система налогового учета должна обеспечивать полной и достоверной информацией внешних и внутренних пользователей, необходимой для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью уплаты налогов. Способ формирования системы налогового учета организация определяет самостоятельно либо путём формирования налоговых регистров на основе регистров бухгалтерского учета, дополняя их необходимой информацией, либо путём формирования самостоятельных регистров налогового учета. Система налогового учета должна отражать установленный НК РФ аналитический учёт доходов, расходов и, соответственно, финансовых результатов для раскрытия порядка формирования налоговой базы по налогу на прибыль. Доходы от продажи с разным порядком налогообложения, с разными налоговыми ставками должны разделяться. Также в расчёте налоговой базы при признании доходов и расходов методом начисления, согласно ст. 318 НК РФ, расходы на производство и продажу должны подразделяться на прямые и косвенные по отношению к продукту производства.

Формирование системы налогового учета может осуществляться на основе регистров налогового учета – форм и показателей, рекомендованных налоговыми органами. Они представлены четырьмя группами регистров. Первая группа – регистры промежуточных расчётов, они используются для формирования промежуточных показателей, которые не отражаются в отдельных строках налоговой декларации по налогу на прибыль, но необходимы для исчисления налоговой базы.

Вторая группа – регистры учета состояния единицы налогового учета, предназначенные для формирования систематизированной информации об объектах учета, используемой более одного отчётного периода. Третья группа – регистры учета хозяйственных операций, формируют систематизированную информацию о хозяйственных операциях.

Четвертая группа – регистры формирования отчётных данных, по которым непосредственно заполняются налоговые декларации.

Приведённый перечень рекомендованных налоговыми органами регистров не является исчерпывающим и может быть расширен, а также изменён налогоплательщиком.

Современные программные средства в автоматизированном режиме осуществляют и бухгалтерский, и налоговый учёт каждой операции, а также формирование налоговых регистров.

Невозможность использования только данных бухгалтерского учета для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль связана с тем, что в нормативных документах по бухгалтерскому учёту и налоговом законодательстве правила признания доходов и расходов отличаются. Данное обстоятельство приводит к возникновению постоянных и временных разниц между финансовым результатом, полученным в бухгалтерском учёте, и финансовым результатом, полученным в налоговом учёте. Эти разницы должны учитываться организациями в соответствии с положением по бухгалтерскому учёту (ПБУ) 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль». При этом субъекты малого предпринимательства и некоммерческие организации данное ПБУ могут не применять и не раскрывать в бухгалтерской (финансовой) отчётности отложенные налоговые активы и обязательства.

Порядок ведения налогового учета организация должна установить в своей учётной политике. Изучение учётной политики для целей налогообложения, являющейся важным информационным источником налоговых данных, – один из неотъемлемых этапов налогового контроля. Учетная политика для целей налогообложения – это выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения. НК РФ предоставляет возможность выбрать налогоплательщику варианты формирования налоговой базы по отдельным налогам, например, по налогу на прибыль.

В бухгалтерском учёте для обобщения информации о расчётах с бюджетом по налогам и сборам используется синтетический счет 68 «Расчёты по налогам и сборам». Счет 68 «Расчёты по налогам и сборам» активно-пассивный. На конец отчётного периода он может иметь развёрнутое сальдо: дебетовое и кредитовое. Сальдо по дебету отражает наличие задолженности бюджета по налоговым платежам и сборам на суммы аванса и переплат. Сальдо по кредиту показывает наличие задолженности организации в бюджет по налоговым платежам и сборам.

По дебету счета 68 «Расчёты по налогам и сборам» отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет, а также суммы налога на добавленную стоимость, списанные со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретённым ценностям». По кредиту отражаются суммы налогов, причитающихся организацией к уплате в бюджет. При составлении бухгалтерского баланса дебетовый остаток по счету 68 «Расчёты по налогам и сборам» указывается в активе баланса, кредитовый – в пассиве; свертывать сальдо не допускается.

Начисление налогов и сборов, причитающихся организацией к уплате в бюджет, отражается по кредиту субсчетов счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и может производиться за счет:

– затрат на производство (расходов на продажу), например транспортный налог, таможенная пошлина, водный налог, земельный налог и другие. В этом случае налоги и сборы включаются в себестоимость продукции, работ и услуг и учитываются на счетах учета затрат:

Дебет сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

20 «Основное производство»

23 «Вспомогательные производства»

25 «Общепроизводственные расходы»

26 «Общехозяйственные расходы»

44 «Расходы на продажу»

97 «Расходы будущих периодов»

Кредит сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– прибыли до налогообложения, например налог на имущество организаций, государственная пошлина.

При этом делают запись:

Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

Кредит сч. 68 «Расчёты по налогам и сборам»;

– прибыли – налог на прибыль организации, причитающийся к уплате в бюджет, и платежи по пересчётам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы налоговых санкций. Начисление отражается записью:

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки»;

Кредит сч. 68 «Расчёты по налогам и сборам»;

– доходов физических лиц организации, являющихся налоговыми агентами по налогу на доходы физических лиц, при удержании этого налога дебетуют счета 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда», 75 «Расчёты с учредителями», субсчет 2 «Расчёты по выплате доходов» и кредитуют счет 68 «Расчёты по налогам и сборам».

К налогам, уплачиваемым потребителями продукции, работ, услуг, являются НДС и акцизы, начисление указанных налогов отражается по дебету счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68 «Расчёты по налогам и сборам».

Фактическое перечисление в бюджет налогов и сборов отражается по дебету счета 68 «Расчёты по налогам и сборам» и может производиться с расчётных (51 «Расчётные счета») и валютных (52 «Валютные счета») счетов, со специальных счетов в банках (55 «Специальные счета в банках»), за счет кредитов и займов (66 «Расчёты по краткосрочным кредитам и займам») или из кассы организации (50 «Касса»).

Налоговым кодексом предусмотрен порядок возмещения излишне уплаченных сумм налога. Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму исчисленного налога по реализованным товарам, то полученная разница подлежит возмещению (зачёту, возврату) организации в порядке и на условиях, предусмотренных НК РФ.

Аналитический учёт по счёту 68 «Расчеты по налогам и сборам» ведётся по видам налогов и сборов.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность, формируемая на основе финансового учета, содержание которой также является информационным источником налогового контроля. Информация о начисленных налогах отражается в бухгалтерском балансе в составе кредиторской задолженности. Так, краткосрочная кредиторская задолженность организации, например, перед поставщиками за отгруженные товары, перед бюджетом по налогам и перед другими кредиторами в балансе может показываться одним сальдированным показателем. Организация самостоятельно определяет степень детализации базовых показателей баланса с учетом требований, установленных законодательством по бухгалтерскому учету.

Кроме задолженности по налогам, в действующих формах бухгалтерской (финансовой) отчетности отражается и другая «налоговая информация» в виде следующих показателей: отложенные налоговые активы, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, отложенные налоговые активы – в бухгалтерском балансе; текущий налог на прибыль, постоянные налоговые обязательства (активы), изменение отложенных налоговых обязательств и активов, чистая прибыль (убыток) – в отчете о финансовых результатах; платежи в связи с оплатой налога на прибыль – в отчете о движении денежных средств.

Использование только бухгалтерской (финансовой) отчетности в качестве информационного источника возможно лишь для решения отдельных задач налогового контроля. При этом кредиторская задолженность перед бюджетом по налогам в бухгалтерском балансе должна отражаться отдельно от других показателей, и

отдельными строками должны быть выделены платежи отчетного периода по налогам в отчете о движении денежных средств.

Список литературы / References

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017). [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=220376&fld=134&dst=100830,0&rnd=0.3106618197102671#0/> (дата обращения: 18.09.2017).
2. Административная юрисдикция налоговых органов: учебник / под ред. М.А. Лапиной. М.: ВГНА Минфина России, 2012.
3. Кондраков Н.П. Налоги и налогообложение / Кондраков Н.П. М.: Инфра-М, 2013.
4. Нестеров Г.Г., Попонова Н.А., Терзиди А.В. Налоговый контроль. М.: Эксмо, 2014.
5. Садчиков М.Н. Проблемы правового регулирования сроков проведения выездной налоговой проверки // Налоги и финансовое право, 2011. № 10.
6. Солярик М.А. Налоговое администрирование в современных условиях: характеристика основных элементов / М.А. Солярик . Финансы и кредит, 2013. № 6.