

Крупнейшие налогоплательщики СНГ: особенности налогового администрирования и налогового контроля

А.П. Зрелов, кандидат юридических наук, главный редактор журнала «Налоги и налогообложение», 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 посредством выделения или создания соответствующих специализированных структур в системе национальной налоговой администрации. Опыт многих стран показывает, что создание таких подразделений дало положительные результаты с точки зрения улучшения соблюдения налогового законодательства крупными налогоплательщиками и повышения результативности работы налоговой службы. Автор рассматривает развитие законодательства об администрировании и контроле крупнейших налогоплательщиков Азербайджана, Киргизии, Казахстана, Молдавии, Таджикистана и Украины.

В мировой практике деятельности органов налоговой администрации широко распространены различные способы дифференциации подходов к проведению налогового контроля применительно к различным категориям налогоплательщиков. Это позволяет не только повысить эффективность налогового контроля и сократить издержки на его проведение, но и оптимизировать порядок взаимодействия между налогоплательщиком и контролирующим органом.

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, Киргизии¹.

¹ См. подробно о порядке налогового администрирования в этих странах: *Зрелов А.П.* Новые правила налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков // *Всё о налогах* (научно-практический журнал). 2004. № 7. С. 9–14; *Зрелов А.П.* Организация работы с крупными налогоплательщиками: опыт Украины // *Налоги и налогообложение* (научно-практический журнал). 2005. № 8. С. 11–12; *Зрелов А.П., Краснов М.В.* Критерии выделения крупнейших налогоплательщиков в России и США // *Налоговед.* 2005. № 9. С. 67–72;

При этом во всех этих странах существуют определенные, сходные по своему содержанию проблемы, связанные с обеспечением учета и последующего налогового контроля налогоплательщиков, отнесенных к категории крупнейших.

1. Правила постановки на учет крупнейших налогоплательщиков (или особенности такой постановки) определяются подзаконным актом.

2. Отсутствие четких и логичных критериев отнесения налогоплательщика к категории крупнейших. Нередко решение об отнесении налогоплательщика к категории крупнейших происходит на основе анализа показателей отчетности и размера налоговых выплат по итогам года, что приводит к появлению налогоплательщиков с «плавающим статусом».

3. Отсутствие или неэффективность деятельности специализированных подразделений налоговой администрации, обеспечивающих постановку на учет и налоговый контроль деятельности крупнейших налогоплательщиков.

4. Отсутствие в национальной налоговой политике внятных стимулов, поощряющих переход налогоплательщиков в группу крупнейших.

Нередко налоги, уплачиваемые субъектами малого предпринимательства по упрощенной системе, объективно более обоснованны, чем общая система налогообложения предприятий среднего и крупного бизнеса.

Опыт Азербайджанской Республики

В Азербайджанской Республике отнесение налогоплательщиков (за исключением бюджетных организаций) к крупным налогоплательщикам происходит при выявлении у них хотя бы одного из следующих признаков:

- а) в каждом из предыдущих трех лет остаточная стоимость находящихся в собственности основных средств на конец года превышает миллионкратную условную финансовую единицу и предыдущий трехлетний среднегодовой оборот (без НДС) превышает полумиллионкратную условную финансовую единицу;
- б) суммы начисленных предприятием в течение последних трех налоговых лет всех налогов и других неналоговых платежей, определяемых налоговым законодательством, превышает 180000-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 организации².

Порядок централизованного учета крупных налогоплательщиков Азербайджанской Республики аналогичен порядку учета предприятий со специальным налоговым режимом и урегулирован в статье 33.7 Налогового кодекса Азербайджанской Республики³.

Централизованный учет крупных налогоплательщиков и предприятий со специальным нало-

Зрелов А.П., Краснов М.В. Правовые и методические особенности налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков в России и США / Правовые проблемы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков: по материалам научно-практической конференции 7 июля 2005 г., Москва / Сост. В.М. Зарипов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Волтерс Клувер, 2006. С. 154–164; *Зрелов А.П.* Налоговое администрирование и контроль крупнейших налогоплательщиков в странах СНГ // *Налоговед.* 2005. № 12. С. 49–60; *Зрелов А.П.* Налоговое администрирование и контроль крупнейших налогоплательщиков в странах СНГ // Правовые проблемы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков: по материалам научно-практической конференции 7 июля 2005 г., Москва / Сост. В.М. Зарипов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Волтерс Клувер, 2006. С. 165–177; *Зрелов А.П.* Крупнейшие налогоплательщики СНГ: особенности налогового администрирования и налогового контроля // *Нефть, Газ и Право.* 2006. № 4. С. 49–54; № 5. С. 51–58; *Зрелов А.П.* Крупнейшие налогоплательщики СНГ: особенности налогового администрирования и налогового контроля // *Нефть, Газ и Право Казахстана.* 2006. № 2. С. 18–29.

² Постановление Кабинета Министров Азербайджанской Республики от 21 октября 2004 г. № 155 «Об утверждении критериев определения крупных налогоплательщиков и предприятий со специальным налоговым режимом».

³ Налоговый кодекс Азербайджанской Республики от 11 июля 2000 г. // Утвержден Законом Азербайджанской Республики от 11 июля 2000 г. // Сборник законодательства Азербайджанской Республики. 2000. 31 августа. № 8. Кн. 1. Ст. 583.

говым режимом ведется налоговым органом, определяемым Министерством налогов Азербайджанской Республики. На централизованный учет ставятся и все филиалы, представительства и иные хозяйствующие субъекты этих налогоплательщиков.

Присвоение крупным налогоплательщикам идентификационных номеров происходит в общем порядке. 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 месту нахождения 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 бюджета⁴. 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 круп-

ным государственным налогоплательщикам⁵ 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 распре-

делении. Предусмотренные сметы доходов и расходов крупных государственных налогоплательщиков составляются в соответствии с прилагаемой к данно-

му 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 представлять в Кабинет Министров Азербайджанской Республики на утверждение проекты сметы доходов и расходов на очередной год в квартальном распределении.

До 25 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 графику, ежегодно утверждаемому Кабинетом

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.

⁴ По данным сводного финансового баланса по Азербайджану; сообщений информационного агентства «Тренд» и Центра мониторинга общественных финансов (<http://www.pfmc.az>).

⁵ В их число входят: Государственная нефтяная компания, АО «Азэнержи», ЗАО «Азеригаз», Государственная железная дорога, АО «Азерсу», ГК «Азербайджан Хава Йоллары», Каспийское морское пароходство, ГК «Азерхимия» и Бакинский метрополитен.

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 рассматриваются 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;
- 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 ремонтируемым 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 налогоплательщика. Информация о результатах мониторинга в течение 30 дней представляется Кабинету Министров Республики.

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.⁶

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;

⁶ 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).

- 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 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.⁷

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 отчетности, 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.

Опыт Республики Молдова

Впервые о необходимости отдельной службы по работе с крупными налогоплательщиками говорилось в Меморандуме об экономической и финансовой политике Правительства и Национального банка Республики Молдова, 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

⁷ 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.

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 (ГНИ), которое было наделено функциями, не предусмотренными законодательством, в части контроля налогоплательщиков и принудительного взыскания налогов.

К сентябрю следующего года штат нового управления ГНИ — 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 ГНИ 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 принуди-

тельному взысканию платежей в бюджет от крупных налогоплательщиков.

При создании УВНККН в рамках ГНИ 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);
- Закон Республики Молдова о порядке взыскания налогов, сборов и других платежей в бюджет от 10 ноября 1995 г. № 633-ХІІІ, предусматривающий, что исполнение решений налогового органа о наложении ареста на имущество, наличные денежные средства, взыскание дебиторских сумм налогоплательщиков осуществляются 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 леев⁸.

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 обес-

⁸ Доклад Счетной палаты Республики Молдова по управлению и использованию публичных финансовых ресурсов в 1999 г. Утв. постановлением Счетной палаты Республики Молдова от 14 июля 2000 г. № 56 // Monitorul Oficial. 2000. 10 августа. № 98–101. Доклад Счетной палаты Республики Молдова по управлению и использованию публичных финансовых ресурсов в 2000 г. Утв. постановлением Счетной палаты Республики Молдова от 10 июля 2001 г. № 66 // Monitorul Oficial. 2001. 27 сентября. № 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. 2001. 10 августа. № 94–96.

печению 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 Белцах), отдела по принудительному взысканию налогов и отдела по обслуживанию крупных налогоплательщиков обеспечивали налоговое администрирование в отношении 360 предприятий⁹. УАКН по-прежнему является одним из структурных подразделений ГНИ. Все документы и переписка с крупными налогоплательщиками идет через ГНИ. 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 ГНИ. 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 ГНИ и готовят проект ответа. Окончательное решение по всем вопросам принимает и подписывает куратор — заместитель начальника ГНИ.

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 величину¹⁰.

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 ГНИ. Территориальные ГНИ, которые провели проверку, составляют заключение о возможности осуществления возмещения, которое отсылается в адрес комиссии¹¹.

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

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 леев¹².

⁹ Шкирлийская М. Особое внимание к крупным налогоплательщикам // Экономическое обозрение. 2002. 6 сентября.

¹⁰ Инструкция Министерства финансов Республики Молдова от 23 октября 1998 г. № 1 «О порядке исчисления и уплаты подоходного налога лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность» // Monitorul Oficial. 1999. № 12–13. 9 февраля. Инструкция Министерства финансов Республики Молдова от 16 февраля 2001 г. № 193 «О порядке исчисления и уплаты подоходного налога лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность» // Monitorul Oficial. 2001. № 21–24. 27 февраля.

¹¹ Инструкция Министерства финансов Республики Молдова от 23 июля 2001 г. № 10 «О возмещении сумм налога на добавленную стоимость» // Monitorul Oficial. 2001. № 100–101. 18 августа.

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

¹² 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. 2004. № 156–162. 27 августа.

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 Таджикистан¹³ 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...»¹⁴ 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, спецсудных 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.¹⁵ 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 % 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.

Порядок отнесения налогоплательщиков к категории крупных регламентирован Инструкцией о порядке учета налогоплательщиков, утвержденной приказом Государственной налоговой ад-

¹³ Налоговый кодекс Республики Таджикистан от 3 ноября 2004 г. № 1207.

¹⁴ 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.

¹⁵ Постановление Правительства Республики Таджикистан от 3 декабря 2004 г. № 469 «О концепции развития предпринимательства в Республике Таджикистан на период до 2015 года».

министрации Украины¹⁶ от 19 февраля 1998 г. № 80¹⁷.

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 ГНА 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 налогоплательщиков¹⁸, 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:

- организует работу соответствующих управлений, отделов (подразделений) ГНА в Автономной Республике Крым, областях, городах Киев и Севастополь и непосредственно сопровождает или осуществляет на предприятиях, в учреждениях, организациях — крупных налогоплательщиках независимо от форм собственности проверки соблюдения налогового законодательства, правильности начисления, пол-

¹⁸ Письмо Государственной налоговой администрации Украины от 7 августа 1998 г. № 9380/10/23-2111 «О Положении об Управлении организации документальных проверок крупных налогоплательщиков».

ноты 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 Кабинету Министров 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 годы¹⁹. 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.

¹⁹ Утверждена приказом Государственной налоговой администрации Украины № 499 от 22 октября 2003 г.

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 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 следующие отраслевые отделы налогового сопровождения предприятий сферы материального производства: машиностроения и металлообработки, черной и цветной металлургии, электроэнергетики, легкой и пищевой промышленности, строительства; и четыре отраслевых отдела предприятий непроемкой 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 на-

блюдения, 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 платательщик 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;
- Методические рекомендации по взаимодействию между подразделениями органов госу-

дарственной налоговой службы Украины при организации документальных проверок²⁰.

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 ГНА Украины состоит из трех разделов.

План-график проведения проверок

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 подчинены 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.

В первую очередь в план включаются предприятия:

- у которых сумма начисленного налога на прибыль составляет более 1% 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 стои-

мость, возмещение которого проведено по результатам выездных (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

²⁰ 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».

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 ГНА. 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 ГНА региона (по решению главы ГНА региона).

В соответствии с утвержденным порядком периодичности проверок и проведения обследования производственных, складских, торговых и других помещений²¹ 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)²².

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.²³ Деятельность Управления осуществляется под общим руководством председателя Налогового комитета. Управление возглавляет начальник Управления, назначаемый на должность и освобождаемый от должности приказом председателя Налогового 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»;
- 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;

²¹ 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.

²² Приказ Государственной налоговой администрации Украины от 9 февраля 2006 г. № 62 «Об утверждении Регламента администрирования налогов, сборов (обязательных платежей)».

²³ 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 предъявленным 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 органов²⁴ 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.²⁵ 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. 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:

- 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;
- правильность начисления налогов и платежей;

²⁴ Приказ Министра государственных доходов Республики Казахстан от 28 марта 2002 г. № 394 «Об утверждении структуры территориальных налоговых органов».

²⁵ 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.

- обоснованность формирования себестоимости, затрат;
- начисления амортизационных отчислений и расходов на ремонт;
- достоверность налоговых счетов-фактур;
- 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:

- покупки-продажи, дебиторско-кредиторская задолженность;
- экспорт-импорт, валютный контроль;
- использование заемных средств и инвестиций;
- дочерние предприятия и участие в других предприятиях;
- себестоимость, затраты, амортизация;
- 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, несет ответственность первые руководители предприятия, бухгалтеры, обладающие правом подписи. Отчет о задолженности наиболее крупных недомимщиков представляется в Налоговый комитет Министерства финансов РК ежеквартально, не позднее 10-го числа месяца, следующего за отчетным периодом²⁶.

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 РК, по данным Министерства финансов РК, выросла с 33 % в 1999 г. до 52 % в 2005 г.

Выводы

Проведенный анализ показывает, что национальному законодателю и органам исполнительной власти не только России, но и других государств — участников СНГ необходимо учитывать следующие принципы.

1. Перевод налогоплательщика в категорию крупнейших не должен носить дискриминационный характер.

2. Особый порядок учета и налогового контроля крупнейших налогоплательщиков должен быть адекватен не только возможностям органов налоговой администрации, но и потребностям крупнейшего налогоплательщика. Расходы на переход к новой системе учета и контроля должны быть восполнены благодаря улучшению процедуры взаимодействия между сторонами.

3. Осуществление учета и налогового контроля крупнейших налогоплательщиков требует не меньшей стабильности и прозрачности, а значит, должно быть подробно регламентировано в тексте национального Налогового кодекса.

4. Критерии отнесения налогоплательщика к группе крупнейших должны базироваться на показателях деятельности организации за достаточно длительный период. При принятии решения должна приниматься во внимание вся совокупность полученной информации, а не какой-либо один показатель.

5. Выделение среди участников налоговых правоотношений особой группы лиц, признаваемых крупнейшими налогоплательщиками, не должно вести к снижению внимания и качества государственных услуг, предоставляемых иным категориям налогоплательщиков.

6. Проблема организации учета и контроля крупнейших налогоплательщиков должна решаться с использованием опыта реализации подобных мер другими странами, а также с учетом общепризнанных теоретических подходов к построению национальной системы налогообложения. □

²⁶ 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».