



## 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

### Опыт Республики Казахстан

В Республике Казахстан (далее — РК) Управление администрирования и мониторинга крупных налогоплательщиков (далее — Управление) является структурным подразделением Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан в соответствии с приказом председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 6 августа 2003 г.<sup>1</sup> Деятельность Управления осуществляется под общим руководством председателя Налогового комитета. Управление возглавляет начальник Управления, назначаемый на должность и освобождаемый от должности приказом председателя Комитета.

Основными задачами Управления являются:

- организация и осуществление налогового контроля крупных налогоплательщиков;
- проведение электронного мониторинга налогоплательщиков республиканского и регионального уровней;
- анализ динамики поступлений налогов и других обязательных платежей в бюджет от крупных налогоплательщиков;
- создание и внедрение информационной системы «Мониторинг крупных налогоплательщиков» (ИС МОП);
- 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;
- 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 органов<sup>2</sup> также предусматривает функционирование отдела мониторинга крупных налогоплательщиков в составе налоговых комитетов по области.

Мониторинг крупных налогоплательщиков Республики Казахстан проводится с 1 мая 1999 г. в соответствии с приказом Министерства государственных доходов Республики Казахстан от 22 апреля 1999 г.<sup>3</sup> Данным приказом утверждены перечень крупных налогоплательщиков, подлежащих

\* Начало см.: Нефть, Газ и Право Казахстана. 2006. № 2.

<sup>1</sup> Приказ председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 6 августа 2003 г. № 316 «Об утверждении положений об управлениях Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан».

<sup>2</sup> Приказ Министра государственных доходов Республики Казахстан от 28 марта 2002 г. № 394 «Об утверждении структуры территориальных налоговых органов».

мониторингу, и Положение, содержащее правила такого мониторинга.

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

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

Объектом мониторинга являются крупные предприятия и организации, осуществляющие хозяйственную деятельность на территории РК. Мониторинг осуществляется методом сбора информации с крупных предприятий и передачи ее электронным способом в центр, где составляется база данных, наполняемая информацией о крупных предприятиях по основным экономическим, бухгалтерским и налоговым показателям.

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

Создание системы мониторинга позволяет постоянно отслеживать:

- 1) финансовую деятельность предприятия:
  - приобретение товаров (работ, услуг);
  - реализацию товаров (работ, услуг);
  - дебиторско-кредиторскую задолженность;
  - экспорт-импорт;
  - валютный контроль;
  - использование заемных средств и инвестиций;
  - дочерние предприятия и участие в других предприятиях;
- 2) правильность начисления налогов и платежей:
  - обоснованность формирования себестоимости, затрат;
  - начисления амортизационных отчислений и расходов на ремонт;
  - достоверность налоговых счетов-фактур;
- 3) своевременность уплаты налогов и платежей:
  - лицевые счета предприятий по ведению учета начисления и уплаты налогов и платежей.

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

- 1) покупки-продажи, дебиторско-кредиторская задолженность;
- 2) экспорт — импорт, валютный контроль;
- 3) использование заемных средств и инвестиции;

- 4) дочерние предприятия и участие в других предприятиях;
- 5) себестоимость, затраты, амортизация;
- 6) проверка достоверности налоговых счетов-фактур.

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

Отчет о задолженности наиболее крупных недоимщиков представляется в Налоговый комитет Министерства финансов РК ежеквартально, не позднее 10-го числа месяца, следующего за отчетным периодом<sup>4</sup>.

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

## Опыт 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.

<sup>3</sup> Приказ Министерства государственных доходов Республики Казахстан от 22 апреля 1999 г. № 269 «О мониторинге крупных налогоплательщиков».

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

<sup>4</sup> Приказ Председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 5 августа 2004 г. № 380 «О представлении отчетности и сведений межрегиональными налоговыми комитетами, налоговыми комитетами по областям, городам Астана, Алматы, налоговыми комитетами на территории специальных экономических зон».



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, обеспечили 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);

Закон Республики Молдова о порядке взыскания налогов, сборов и других платежей в бюджет от 10 ноября 1995 г. № 633-XIII, предусматриваю-

щий, 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<sup>5</sup>.

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<sup>6</sup>. 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.

<sup>5</sup> 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 авг. 2000. № 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.

<sup>6</sup> Шикирлийская М. Особое внимание к крупным налогоплательщикам // Экономическое обозрение. 6 сентября 2002 г.

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<sup>7</sup>.

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 комиссии<sup>8</sup>.

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 леев<sup>9</sup>.

## 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<sup>10</sup> 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...»<sup>11</sup> решение о взыскании недоимок за счет имущества крупных налогоплательщиков принимается Руководителем (его заместителем) Налоговой инспекции крупных налого-

плательщиков 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.<sup>12</sup> 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. ❧

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> 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.

<sup>10</sup> Налоговый кодекс Республики Таджикистан от 3 ноября 2004 г. № 1207.

<sup>11</sup> 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.

<sup>12</sup> Постановление Правительства Республики Таджикистан от 3 декабря 2004 г. № 469 «О концепции развития предпринимательства в Республике Таджикистан на период до 2015 года».