

ИНФОРМАТИВНЫЕ МЕТОДЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ: СУЩНОСТЬ, КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ

Информативные методы налогового контроля экспортных операций составляют отдельную самостоятельную группу в совокупности законодательно предусмотренных приемов и способов налогового контроля экспорта. Основная цель их применения – своевременное получение полной, достоверной, актуальной и защищенной от общего доступа информации и результатов ее обработки, необходимых для последующего принятия решений контролирующими органами.

Ключевые слова: налоги; контроль; экспорт; метод; информация.

Налоговый контроль экспортных операций проводится уполномоченными государственными органами согласно общим положениям об организации налогового контроля в России, закрепленным в гл. 14 Налогового кодекса РФ [1. Ч. 1. С. 96]. При этом основными формами контроля налогообложения экспортной деятельности также являются налоговые проверки: камеральная и выездная. На стадии камеральной проверки основная задача контроля – своевременно обнаружить и не допустить неправомерных потерь бюджета от возмещения экспортерам внутренних косвенных налогов. В ходе проведения выездной проверки проверяется правильность исчисления и уплаты налогов, применение нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость, соблюдение правила ведения раздельного учета в случае осуществления налогоплательщиком как операций внутри страны, так и экспортных операций. В процессе организации налоговых проверок уполномоченные контролирующие органы применяют различные методы контроля. Важную роль при этом играют использование и развитие информативных методов.

В научной литературе существует множество различных классификаций групп методов налогового контроля. При этом авторы исследований выделяют информативные методы как в качестве отдельной самостоятельной группы методов налогового контроля, так и в составе различных групп, а также в качестве отдельных методов. Так, Л.М. Гончаренко относит информативные методы к группе специально-правовых методов [2. С. 250], В.В. Бурцев рассматривает информативные методы в составе группы собственно эмпирических методов [3. С. 88], в нормативно-правовой теории информативные методы относятся к дополнительным мероприятиям налогового контроля. Многообразие сложившихся научных подходов к месту определения информативных методов в общей совокупности методов налогового контроля объясняется, в том числе, отсутствием законодательно установленного понятия метода налогового контроля. В целом определение понятия метод как универсального термина находят свое отражение в различных общеизвестных словарных источниках. Так, согласно словарю Ушакова, метод (от греч. *methodos* – путь к чему-либо, проследование, исследование) – способ достижения цели, совокупность приемов и операций теоретического или практического освоения действительности, а также человеческой деятельности, организованной определенным образом [4. Т. 2. С. 245]. По В. Далю, метод – способ, порядок, основания; принятый путь для хода, достижения чего-либо, в виде общих правил [5. С. 1687]. Таким образом, в любом виде деятельности

применение общеизвестных методов и разработка новых в виде сочетания теоретических и практических приемов происходит, главным образом, для достижения определенных целей этой деятельности. При осуществлении контрольной функции используемые методы представляют собой правила применения определенных принципов и средств контроля. Следовательно, методы налогового контроля представляют собой совокупность приемов и способов, с помощью которых уполномоченные органы осуществляют деятельность по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом. В свою очередь, информативные методы налогового контроля (при значении слова информативный – несущий информацию, насыщенный информацией, содержательный) – это совокупность приемов и способов получения информации, необходимой уполномоченным органам в процессе проведения налогового контроля. При этом полученная информация должна соответствовать общим характеристикам объективности, полноты, актуальности, адекватности и достоверности. В то же время информативный метод как один из методов налогового контроля должен соответствовать его основным установленным законодательством РФ принципам: правомочности, полноты, всеобщности, регулярности, единства, соблюдения налоговой тайны, объективности и достоверности.

Таким образом, основная цель применения информативных методов – своевременное получение полной, достоверной, актуальной и защищенной от общего доступа информации или результатов ее обработки, необходимых для последующего принятия решения субъектами системы налогового контроля.

В ходе проведения налогового контроля экспортных операций уполномоченными органами применяются следующие законодательно установленные информативные методы: получение объяснений, проверка данных учета и отчетности, истребование документов при проведении налоговой проверки, истребование документов (информации) о налогоплательщике, получение различных сведений согласно запросам налоговых органов, информирование налогоплательщиков.

Информационную базу налоговых органов составляет информация, которую налоговые органы собирают сами, а также информация, которую предоставляют налоговым органам другие органы.

Следовательно, всю совокупность применяемых информативных методов можно разделить на две группы по признаку источника полученных данных и сведений:

1. Информативные методы, позволяющие получить информацию в процессе проведения контрольных мероприятий напрямую от налогоплательщиков (прямые информативные методы).

2. Информативные методы, с помощью которых налоговым органам предоставляются данные о деятельности проверяемых налогоплательщиков, прошедшие определенную техническую и аналитическую обработ-

ку, от других уполномоченных контролирующих органов (косвенные информативные методы) (рис. 1).

Информативные методы каждой группы можно оценить в зависимости от получаемой в результате их применения информации по следующим критериям: правомочность ее получения, полнота и достоверность, оперативность, конфиденциальность, регулярность и единство (табл. 1).

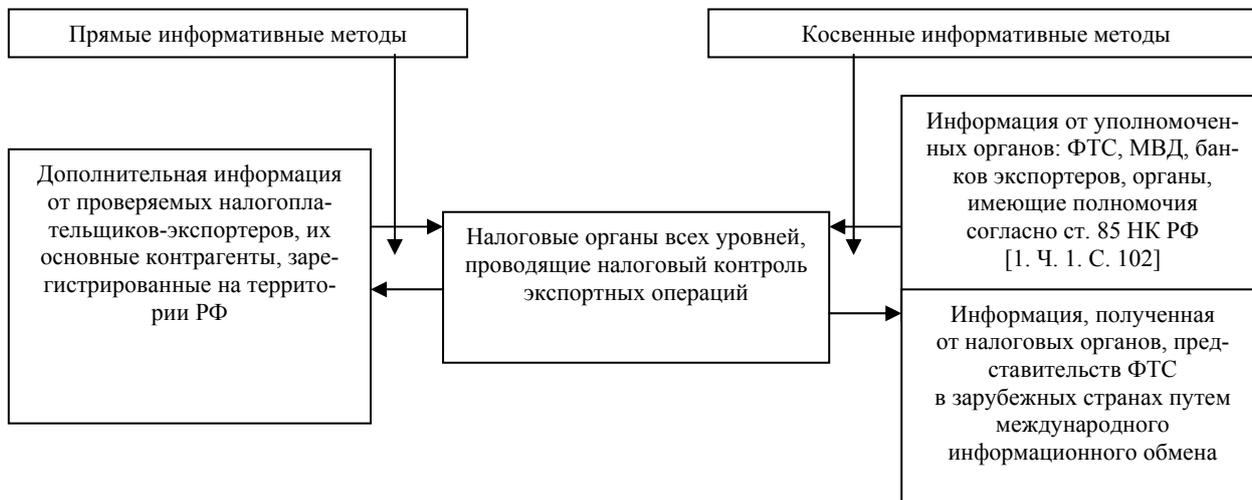


Рис. 1. Схема организации информационного обмена в процессе проведения налогового контроля экспортных операций

Таблица 1

Исследование по определенным критериям путем оценки результативности информационных данных, полученных с помощью прямых информативных методов налогового контроля

Источник информации	Информация	Правомочность	Полнота и достоверность	Оперативность	Конфиденциальность	Регулярность и единство
Проверяемые налогоплательщики-экспортеры	Документальные данные, подтверждающие право на вычет по НДС (счета-фактуры, книги покупок и продаж, договоры с контрагентами)	Пп. 3–6 ст. 88 НК РФ [1. Ч. 1. С. 102]	Сведения, представляемые налогоплательщиком в виде реестров счетов-фактур, могут быть недостоверны	В течение 5 дней с момента получения требования	Данные предоставляются лично налогоплательщиком или его представителем	Метод применяется в качестве дополнительного мероприятия контроля
Основные контрагенты проверяемых налогоплательщиков-экспортеров	Документальные данные, подтверждающие взаимоотношения с проверяемым налогоплательщиком-экспортером (счета-фактуры, книги продаж, договоры)	Пп. 3–6 ст. 88 НК РФ [1. Ч. 1. С. 102]	Сведения, представляемые контрагентами в виде реестров счетов-фактур, могут быть недостоверны	В течение 5 календарных дней с момента получения требования	Данные предоставляются лично налогоплательщиком или его представителем	Метод применяется в качестве дополнительного мероприятия контроля

Таким образом, прямые информативные методы представляют собой дополнительные мероприятия налогового контроля. Законодательство четко не определяет перечень дополнительных документов, запрашиваемых у налогоплательщиков в ходе налогового контроля, кроме того, исследование сложившейся судебной практики показало, что если налогоплательщик-экспортер не предоставляет одновременно дополнительный к общему пакету документов, согласно требованиям ст. 165 НК РФ [1. Ч. 2. С. 165], то основанное на этом отрицательное решение налоговых органов относительно возмещения экспортеру налога на добавленную стоимость признается неправомерным; в то же время без проведения самой процедуры проверки дополнительных документов, подтверждающих право на вычет по НДС с затрат экспортера, положительное решение налоговых органов может привести к незаконным потерям бюджетных средств, связанных с неправомерным возмещением налога и в целом к неэффе-

ктивности проводимых контрольных операций. Следовательно, налоговым органам, следуя выполнению основных задач налогового контроля экспортных сделок, приходится запрашивать необходимые дополнительные документы, но при этом, даже если проверяемый налогоплательщик и его основные контрагенты предоставляют в налоговый орган запрашиваемые документы, сложность определения вероятности достоверной информации, заключающейся в них, обусловлена тем, что при установленном методе начисления при расчете НДС по сведениям, содержащимся в счетах-фактурах на затраты экспортера, даже если эти документы оформлены с учетом всех требований ст. 169 НК РФ [1. Ч. 2. С. 172], нельзя однозначно определить, были или нет произведены данные затраты в действительности. Встречный запрос документов у основных контрагентов налогоплательщика-экспортера также может привести к результатам неопределенной степени достоверности представленных сведений, особенно в

тех ситуациях, когда налоговыми органами установлен факт взаимозависимости между проверяемым экспортером и его основными контрагентами на основании положений ст. 20 НК РФ [1. Ч. 2. С. 48]. В большинстве таких случаев налоговые органы отказывают экспортеру в возмещении НДС; при этом в результате последующих судебных разбирательств проверяемые налогоплательщики все же получают возмещение, т.к. в связи с действующей доктриной презумпции невиновности налогоплательщика на налоговые органы возла-

гается обязанность по доказательству недобросовестности налогоплательщика и предстоящего получения им необоснованной материальной выгоды. Такие доказательства налоговые органы собирают с помощью косвенных информативных методов (табл. 2), следовательно, их развитие и совершенствование играют очень важную роль в принятии окончательного решения контролирующими органами, обеспечивая их доказательной базой и возможностью досудебного решения конфликтов с налогоплательщиками [6. С. 36].

Таблица 2

Исследование по определенным критериям путем оценки результативности информационных данных, полученных с помощью косвенных информативных методов налогового контроля

Источник информации	Информация	Правомочность	Полнота и достоверность	Оперативность	Конфиденциальность	Регулярность и единство
Таможенные органы всех уровней во главе с Федеральной таможенной службой, в том числе представительства службы за рубежом	Все необходимые сведения для контроля вывоза товаров с таможенной территории РФ и правомерности применения 0% ставки НДС	П. 3 ст. 82 НК РФ, ст. 10 ТК РФ [7. С. 34]	Предоставление максимально полных и достоверных сведений	Выполнение запроса налогового органа в течение 10 рабочих дней	Соблюдение принципов налоговой тайны согласно положениям ст. 102 НК [1. Ч. 1. С. 120]	Необходимо создание единой базы для обеспечения непрерывного обмена информацией между двумя ведомствами и их структурными подразделениями
Министерство Внутренних дел и его региональные органы	Информация о выдаче и замене документов, удостоверяющих личность, реестры утерянных и недействительных паспортов физических лиц	Приказ МВД России N 76 от 22.01.2004 [8. С. 12], а также на основании п. 8 ст. 85 НК РФ [1. Ч. 1. С. 97]	Предоставление максимально полных и достоверных сведений	В течение 3 дней с момента заявления об утрате документа и в течение 5 дней после выдачи нового	Соблюдение принципа налоговой тайны согласно положениям ст. 102 НК РФ [1. Ч. 1. С. 120]	Обязательство для выполнения органами согласно п. 8 ст. 85 НК РФ на всей территории РФ [1. Ч. 1. С. 97]
Система банков, в которых открыты счета проверяемых налогоплательщиков-экспортеров	Вся информация о движении средств по счетам	Ст. 86 НК РФ [1. Ч. 1. С. 100]	Предоставление максимально полных и достоверных сведений	В течение 5 дней	Соблюдение принципа налоговой тайны, ст. 102 НК РФ [1. Ч. 1. С. 118]	Обязанность банков ст. 86 НК РФ [1. Ч. 1. С. 100]
Органы, осуществляющие регистрацию актов гражданского состояния	Данные о регистрации актов гражданского состояния	Положения ст. 85 НК РФ [1. Ч. 1. С. 100]	Предоставление максимально полных и достоверных сведений	В зависимости от вида предоставляемых данных согласно ст. 85 НК РФ от 5 до 10 дней [1. Ч. 1. С. 100]	Соблюдение принципа налоговой тайны согласно положениям ст. 102 НК РФ [1. Ч. 1. С. 118]	Обязательство для выполнения органами согласно ст. 85 НК РФ на всей территории РФ [1. Ч. 1. С. 100]

Применение косвенных информативных методов позволяет налоговым органам получить полную и достоверную информацию о проверяемом налогоплательщике, т.к. все участники этого информационного обмена, действуя, согласно возложенными на них правами и обязанностями, заинтересованы в решении одной общей задачи – пополнение бюджета налоговыми поступлениями. Но при этом на сегодняшний день информация, которой располагают данные уполномоченные органы, может распределяться неравномерно – обмен между центральными ведомствами и их структурными подразделениями затруднен из-за отсутствия единой информационной базы, необходимой для более оперативного получения необходимых данных.

Таким образом, дальнейшее развитие информативных методов в рамках создания эффективной системы налогового контроля экспортных операций в целом требует устранения имеющихся недостатков при их применении.

Для решения проблемы получения достоверной информации при использовании прямых информативных

методов контроля необходимо усовершенствование самих форм отчетности, в первую очередь формы счета-фактуры путем ограничения возможности оформления с помощью него мнимых сделок. Кроме того, установление расчета НДС по оплате для взаимозависимых лиц позволит избежать применения контролирующими органами мер по запросам дополнительной информации от основных взаимозависимых контрагентов проверяемого налогоплательщика.

В отношении развития степени оперативности получения данных при использовании косвенных информативных методов Правительством России в 2008 г. была одобрена Концепция создания системы контроля вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации и контроля правомерности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при экспорте товаров № 288-р от 07.03.08 г. [9. С. 2], в рамках которой предполагается создание единой информационной базы путем внедрения в информационное взаимодействие компьютерных технологий, соответствующих современ-

ному уровню, обеспечения в полной мере техническим и программным оборудованием различных государственных органов, создания сложной системы защиты конфиденциальной информации. Подключение налоговых и иных органов к единой электронной системе создаст ус-

ловия для прямого доступа к информационным базам данных из любых субъектов Российской Федерации, что позволит существенно сократить время проведения контрольных мероприятий и принять более эффективное решение налоговыми органами.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Налоговый кодекс Российской Федерации*. Ч. I, II: По состоянию на 1 июля 2010 года. Новосибирск: Сиб. универ. изд-во, 2009. 544 с.
2. *Гончаренко Л.М.* Налоги и налогообложение: Учебник для вузов. М.: Финансы, ЮНИТИ, 2008. 469 с.
3. *Бурцев В.В.* Государственный финансовый контроль: Методология и организация. М., 2003. 288 с.
4. *Толковый словарь русского языка*: В 4 т. / Под ред. Д.Н. Ушакова М., 1938. Т. 2.
5. *Даль В.* Толковый словарь живого великорусского языка. М.: Цитадель, 1998–2800.
6. *Коровяковский Д.Г.* Правовые вопросы информационного взаимодействия налоговых органов с таможенными и финансовыми органами субъектов Российской Федерации, МВД России и с банками // *Бухгалтер и закон*. 2009. № 5.
7. *Таможенный кодекс Российской Федерации*, принят ГД СФ 14.05.2003 (с изм. и доп.). 237 с.
8. *Приказ* МВД России № 76, МНС России № АС-3-06/37 от 22.01.2004 «Об утверждении нормативно-правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений».
9. *Распоряжение* Правительства РФ от 07.03.2008 № 288-р «О Концепции создания системы контроля вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации и контроля правомерности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при экспорте товаров».

Статья представлена научной редакцией «Экономика» 24 июля 2010 г.