

Если хотя бы одна из проверок заканчивается неудачно, то путь сертификатов не признается валидным. Если все проверки завершаются успешно, то происходит переход к следующему сертификату в последовательности и выполняется базовый контроль сертификата.

Блок-схема проверки валидности пути сертификатов (по табл. 2) представлена на рис. 2, где q – число записей в журнале аудита; k – число сертификатов в цепочке; m – m -я запись в журнале аудита; i – i -й сертификат в цепочке.

Заключение

Одной из областей применения подобного средства автоматизации станет труд разработчиков РКІ-ориентированного программного обеспечения. Но тогда эти средства автоматизации должны будут сертифицироваться на корректность реализованных проверок и их соответствие семейству стандартов и рекомендаций X.509. Когда у нас будет такой инструментарий, нашим разработчикам это существенно облегчит работу, и мы сможем

избежать ситуаций, когда один браузер обрабатывает цепочки сертификатов иначе, чем другой. Таким образом, разработка средств автоматизации оценки соответствия сервисов установленным требованиям и нормам сможет облегчить труд специалистов и сделать результаты тестирований более точными и совершенными, сократить время тестирования системы. Разработка единой системы комплексного аудита элементов ЕПД – это основа создания эффективной, гармонизированной и соответствующей международным стандартам информационной системы.

Библиографический список

1. **Webtrust** for certification authorities – extended validation audit criteria. Version 1.4 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.webtrust.org/homepage-documents/item72055.pdf> (дата обращения 25.03.2014).
2. **Public** key interoperability test suite (PKITS) certification path validation. Version 1.0.1. [Электронный ресурс]. – URL : http://csrc.nist.gov/groups/ST/crypto_apps_infra/documents/PKITS.pdf (дата обращения 27.03.2014).

УДК 336.226 (075)

Е. А. Федоров, Л. Г. Баранова, В. С. Федорова

Петербургский государственный университет путей сообщения
Императора Александра I

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ КАК ЭЛЕМЕНТ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Отношения организации с государством по поводу создания и потребления налоговых платежей выражаются во взаимоотношениях организации с органами государственного управления. В рамках настоящей работы речь идет о взаимоотношениях организации с налоговыми органами в процессе налогового администрирования. Налоговое администрирование рассматривается авторами как комплекс мер по реализации важнейшей задачи налоговых органов – обеспечению поступлений налоговых платежей в бюджет в том объеме, который необходим для финансирования государственных расходов. Для решения этой задачи необходима четко отлаженная и эффективно действующая организация налогового контроля.

налоги, налоговые органы, налоговый контроль, налоговое бремя организации.

Введение

Одной из наиболее острых проблем совершенствования налоговых отношений является повышение эффективности налогового администрирования. Решение этой проблемы является приоритетным направлением налоговой политики государства [1]. Эффективность системы налогового контроля, по мнению авторов, определяется, с одной стороны, полнотой поступления налогов в бюджет государства, а с другой – уровнем налоговых издержек, т.е. затрат государства на содержание своего фискального аппарата. В идеале функционирование системы налогового контроля должно способствовать созданию запаса прочности бюджета для снижения налогового бремени, которое, в свою очередь, оказывает стимулирующее воздействие на развитие экономики [2].

При этом не следует забывать, что в процессе налогового контроля возможно столкновение интересов налогоплательщиков и государства. Нередкие конфликты налогоплательщиков и налоговых органов, по нашему мнению, свидетельствуют о необходимости уточнить понятие объекта налогового контроля и налогового администрирования.

1 Объект налогового администрирования и налогового контроля

Факт государственной регистрации организации означает в том числе образование субъекта, обязанного генерировать доходы государства в виде налогов, сборов и отчислений. Исходя из требований общественного договора, выраженного в законодательстве нынешней социально-экономической формации, организация должна создать особый продукт – налоговое бремя, потребителем которого является государство. Налоговое бремя как продукт деятельности отлично от продуктов организации, создаваемых ей исходя из отраслевой принадлежности для удовлетворения

интересов покупателей, заказчиков, инвесторов и учредителей.

Особый характер налогового бремени как продукта деятельности организации определяется следующими критериями:

- формой представления потребителю – преимущественно в денежной форме;
- технологией формирования потребительской стоимости продукта – в рамках финансового цикла организации, оптимизация которого обеспечивает генерирование денежной суммы, уплачиваемой в бюджет в установленные сроки в необходимом объеме;
- особым характером потребления налогового бремени – государством, в том числе в интересах организации, так как служит основой финансирования государственных программ экономического развития.

Отношения организации с государством по поводу создания и потребления налогового бремени выражаются во взаимоотношениях организации с органами государственного управления. В рамках настоящей работы речь идет о взаимоотношениях организации с налоговыми органами. Именно в рамках этих взаимоотношений предметом исследования является налоговое бремя организации. Главный вопрос заключается в определении содержания таких отношений.

Суть функционирования налоговых органов заключается в налоговом администрировании. По нашему мнению, налоговое администрирование представляет собой особый вид управленческой деятельности, цель которой – привести организацию в состояние налогоплательщика, соответствующего интересам государства. Достижение такой цели выражается в полноте уплаты в бюджет соответствующих налогов. Совершенно абсурдно достигать такой цели, нарушая нормальный ритм финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика или требовать от него дополнительных затрат на урегулирование взаимоотношений с налоговыми органами. При достижении цели налогового администрирования необходимо решать две взаимосвязанные задачи:

- пополнение бюджета – сбор налогов;
- создание условий для нормальной работы организации – предоставление отсрочек, налоговых кредитов и т. п.

Без понимания этих задач налоговое администрирование может стать, а по сути, является тормозом предпринимательской активности в обществе.

Снять все возможные отрицательные последствия можно, если четко структурировать последовательность налогового администрирования. Ее элементами являются:

- планирование, прогнозирование. Их цель заключается в определении объема налогового бремени, генерируемого налогоплательщиками в рамках планируемого периода. Методика возможно только одна – налоговая статистика;

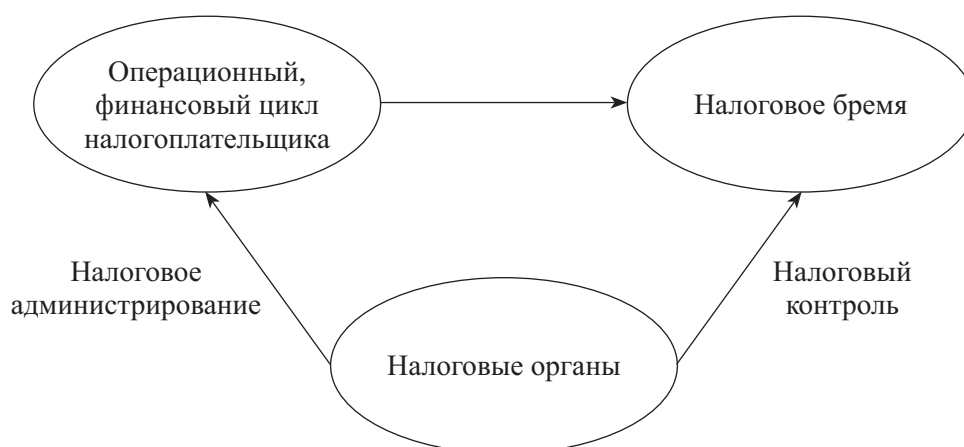
- учет. В данном случае речь идет о сборе, обработке, обобщении сведений о текущем состоянии расчетов организации по налоговому бремени. Для этого проводятся налоговые проверки. По нашему мнению, главный вопрос налоговой проверки заключается в установлении причин, по которым организация смогла сгенерировать только декларируемую величину денежного потока на уплату налогов, сборов и отчислений. Важными объектами такой проверки являются операционный и финансовый цикл организации;

- контроль. На этом этапе выясняются причины отклонений фактического значения налогового бремени от значения, установленного на этапе планирования;

- анализ. При этом разрабатываются мероприятия для воздействия на причины отклонений, выявленные на предыдущем этапе.

Предложенная структура налогового администрирования, по нашему мнению, должна обеспечивать новое содержание работы налоговых органов. При этом налоговый контроль – это, по сути, совокупность процедур проверки, проводимых в момент контакта налоговых органов с налогоплательщиком. Представитель налоговых органов к началу налоговой проверки должен иметь свое представление о значении налогового бремени проверяемой организации, сформированное на основе статистических данных. В процессе проверки его главная задача – установить, почему его представление о налоговом бремени отличается от налогового бремени, декларируемого организацией-налогоплательщиком. В сравнении с этой задачей проверка правильности исчисления декларируемого организацией налогового бремени является частным этапом.

Взаимосвязь налогового администрирования и налогового контроля представлена на рисунке.



Взаимосвязь налогового администрирования и налогового контроля

2 Современные проблемы взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов в процессе налогового контроля

Нельзя не отметить, что имеющиеся в настоящее время способы проведения налогового контроля далеки от совершенства и даже могут наносить вред налогоплательщику вследствие их фискальной ориентации. Кроме того, нередко возникают злоупотребления со стороны контролирующих органов, при этом методы реального привлечения этих органов к ответственности пока не разработаны. Таким образом, получается, что современный налоговый контроль в России – это игра в одни ворота.

Налоговые инспекторы наделены широкими полномочиями в сфере контроля за правильностью исчисления и своевременностью уплаты налогов. Согласно Налоговому кодексу, налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в различных формах: посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах (ст. 82 НК). Однако к судебным тяжбам между налогоплательщиками и налоговыми органами чаще всего приводят именно налоговые проверки. Попробуем проанализировать причины возникающих конфликтов и выявить болевые точки камеральной и выездной проверок.

1) *Сроки*. Сроки проведения налоговых проверок строго регламентированы Налоговым кодексом. Так, согласно ст. 88, срок проведения камеральной проверки ограничен тремя месяцами, причем увеличить этот срок можно только в одном случае: если до окончания камеральной проверки налогоплательщик представит налоговому органу уточненную налоговую декларацию. В этом случае каме-

ральная проверка ранее поданной декларации прекращается и начинается новая камеральная проверка, в отношении которой действует тот же предельный срок – три месяца, только течение этого срока начинается со дня представления уточненной декларации. Но это – в теории. На практике налоговые затягивают сроки камеральных проверок (об этом свидетельствуют результаты внутренних проверок, проводимых федеральной налоговой службой в рамках надзора за деятельностью подведомственных налоговых органов). При этом страдает бюджет, на страже интересов которого должны стоять налоговики. Дело в том, что когда налог заявлен к возмещению, налоговый орган обязан заплатить налогоплательщику проценты за каждый день просрочки. Несмотря на явное нарушение предусмотренного Кодексом срока проведения проверки, налоговый орган не лишается права требовать от налогоплательщика уплаты выявленной в ходе проверки суммы недоимки и пени. А вот призвать к ответу нерадивых инспекторов, увы, не получится, так как Кодекс не предусматривает таких санкций применительно к налоговым органам. Ответственность налоговиков за нарушения налогового законодательства вообще прописана в Налоговом кодексе недостаточно четко. По нашему мнению, давно назрела необходимость законодательно закрепить ответственность налоговых органов, в частности, за процессуальные нарушения при проведении проверок.

Следует отметить, что в отношении выездных проверок налоговые органы также не всегда соблюдают установленные Кодексом ограничения по времени проведения. Регламентируя продолжительность проведения выездных проверок, законодатель исходил из принципа недопустимости избыточного или неограниченно по продолжительности применения мер налогового контроля. В установленный ст. 89 НК двухмесячный срок включаются только те периоды, которые напрямую связаны с нахождением проверяющих на территории налогоплательщика: время проведе-

ния инвентаризации, осмотра (обследования) территорий и помещений, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, выемки документов и предметов, а также изучения проверяющими документов налогоплательщика непосредственно на его территории [3]. Согласно ст. 89 НК РФ, налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. По мнению Высшего арбитражного суда, указанная норма имеет своей целью установить давностные ограничения при определении налоговым органом периода прошлой деятельности налогоплательщика, который может быть охвачен проверкой [4].

2) *Порядок, форма и сроки истребования документов.* Ст. 31 НК РФ предоставляет право налоговым органам требовать от налогоплательщика пояснения и документы, подтверждающие правомерность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Согласно п. 2 ст. 93 НК РФ, истребуемые документы представляются в виде заверенных копий, но в случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками. На практике налоговые органы свое право ознакомиться с подлинниками документами понимают расширительно – как право истребовать и забрать именно эти документы. А вот удастся ли их в дальнейшем вернуть – вопрос отдельный. Между тем документы могут потребоваться компании, например, чтобы подтвердить поставку в споре с контрагентом. Нередко налоговые инспекции отказываются возвращать документы на том основании, что Кодекс не регламентирует порядок и сроки возврата документов. Было бы логично вернуть документы после того, как налоговая инспекция вынесет решение по акту проверки. Такую позицию занимают и арбитражные суды. Но раз вопрос о возврате подлинных документов Кодексом не урегулирован, налоговые органы в возврате отказывают. В этом

случае у плательщика есть два выхода: обжаловать бездействие должностных лиц налогового органа или обратиться в арбитражный суд с ходатайством об истребовании документов из налоговой инспекции. Очевидно, налогоплательщику следует быть настойчивее в защите своих интересов и подготовить убедительные доказательства того, что нарушены его права: он не может нормально вести свою деятельность, отстаивать свои интересы в споре с контрагентами и т. д.

3) *Привлечение налогоплательщика к ответственности.* По результатам проведения налоговой проверки налоговый орган может вынести решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершенное им налоговое правонарушение. Однако у налоговиков зачастую или отсутствует доказательная база, или собрано недостаточно доказательств вины налогоплательщика, а привлечение к ответственности спровоцировано лишь желанием пополнить бюджет. Нередко негативные выводы проверяющих в отношении плательщика основываются на выборочных данных, причем объем выборки зависит от субъективной оценки налоговых органов. Несмотря на то, что в Налоговом кодексе вопрос о выборочной проверке вообще не рассматривается, ФНС не видит ничего предосудительного в использовании выборочного метода налогового контроля при больших объемах проверяемой документации. Действительно, как метод финансового контроля выборка вполне оправдана, но только если она правильно построена. Главное при проведении выборочного контроля – не переусердствовать. Если выбранный налоговым органом метод контроля привел к неправомерному доначислению налогов, налогоплательщику следует в апелляционном порядке обжаловать действия налоговой инспекции. Если вышестоящий налоговый орган не примет возражения налогоплательщика, ему остается единственный путь – обратиться в суд, имея при этом хорошие шансы выиграть дело. Некоторые арбитражные суды вообще считают, что при налоговых проверках нельзя использовать

метод выборки. И хотя Высший арбитражный суд в целом полагает, что выборочная проверка не нарушает прав налогоплательщика [5], он же признает, что, например, снять расходы по всем операциям с контрагентом, если в выборку попало всего несколько договоров, нельзя [6].

4) *Дополнительные и повторные проверки.* В соответствии с п. 2.2 ст. 140 НК РФ по итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа вышестоящий налоговый орган вправе отменить вынесенный акт и назначить дополнительную проверку. Налоговый орган также вправе провести повторную выездную проверку налогоплательщика в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа, проводившего проверку первоначально. При этом вышестоящий орган не вправе требовать дополнительных документов от налогоплательщика, так как целью проведения повторной проверки является контроль за деятельностью нижестоящего налогового органа.

5) *Встречные проверки.* Ранее налоговый кодекс contained такое понятие, позже из текста налогового кодекса этот термин исчез. Однако исчез лишь термин, но не сама проверка. Ст. 93.1 дает право должностным лицам налоговых органов истребовать документы, касающиеся деятельности проверяемой организации, у контрагента этой организации и у иных лиц, располагающих такими документами и информацией. Документы и информация о проверяемом налогоплательщике могут быть истребованы как в период камеральной и выездной проверки, так и при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля при рассмотрении материалов налоговой проверки на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Если вне рамок налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения документов (информации) относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эти документы (информацию) у

участников этой сделки или у иных лиц, располагающих документами (информацией) об этой сделке (с 30 июля 2013 г. – на основании Федерального закона от 28 июня 2013 г. № 134-ФЗ).

Внесенные изменения расширили полномочия налоговых органов при проведении встречных проверок, при этом смысл и сущность встречной проверки остались.

Встречные проверки у контрагентов проверяемых налогоплательщиков имеют целью выяснить реальность совершаемых операций и подлинность представленных налогоплательщиком документов. Кроме того, такие проверки могут проводиться в случаях, если у налоговых органов появятся основания предполагать, например, неоприходование товаров или выручки от реализации, неотражение на счетах бухгалтерского учета результатов товарообменных и иных операций, не предусматривающих оплату денежными средствами, а также при подозрении в применении налоговых схем. Может возникнуть необходимость проанализировать деятельность контрагентов проверяемого налогоплательщика и по прямым и косвенным признакам определить его добросовестность, установить факт регистрации партнеров налогоплательщика и т. д.

Практически на всех выездных проверках налоговые органы проводят встречные проверки контрагентов, чтобы убедиться в реальности сделок. При этом в первую очередь проверяют поставщиков, с которыми у проверяемой компании были разовые сделки. По мнению арбитражных судей, при проведении камеральной или выездной налоговой проверки налогоплательщика инспекция вправе истребовать документы у третьих лиц, но только в рамках проведения в отношении этих третьих лиц встречной налоговой проверки.

Если контрагент откажется представить документы, или поставщик к моменту проверки перестанет существовать, скорее всего, налоговики посчитают полученную налоговую выгоду необоснованной и снимут расходы из налоговой базы по налогу на прибыль и вычеты по НДС. Однако, по мнению судей, от-

существование подтверждения от контрагента еще не доказывает нереальности сделок [7].

б) *Время и объем проверок.* Не менее важный вопрос заключается в таком осуществлении налогового контроля – по времени и объему, – при котором не нарушается нормальный ритм финансово-хозяйственной деятельности организации. В основе решения этого вопроса должно быть понимание, на каких этапах деятельности организации происходит формирование налогового бремени.

Заключение

Предлагая в качестве обязательных объектов налогового контроля операционный и финансовый цикл организации, мы считаем, что, как минимум, время проверки должно определяться по окончании таких циклов. Оценка налоговыми органами операционных и финансовых циклов, в частности, может дать существенные данные о фактах сокрытия хо-

зяйственного оборота или фактах декларирования фиктивных хозяйственных оборотов.

Библиографический список

1. **Основные** направления налоговой политики на 2014 плановый период 2015–2016 годов.
2. **Методология** налогового контроля : учеб. пособие / Е. А. Федоров, Л. Г. Баранова, В. С. Федорова. – Санкт-Петербург : Петербург. гос. ун-т путей сообщения, 2013. – 87 с.
3. **Постановление** Конституционного суда РФ от 16 июля 2004 г. по делу № 14-П.
4. **Постановление** Пленума ВАС от 28 февраля 2001 г. № 5.
5. **Решение** ВАС от 11 июня 2010 г. № ВАС-5180/10.
6. **Постановление** Президиума ВАС от 22 декабря 2009 г. № ВАС-11175/09.
7. **Постановления** ФАС Московского округа от 19 марта 2010 г. № КА-А40/2333-10, от 9 апреля 2010 г. № КА-А40/3198-10.

УДК 65:69.003

В. В. Чепель

Петербургский государственный университет путей сообщения
Императора Александра I

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬ СТРАХОВАНИЯ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ ТРАНСПОРТНОГО СТРОИТЕЛЬСТВА В УСЛОВИЯХ САМОРЕГУЛИРОВАНИЯ

Статья посвящена экономической эффективности транспортного строительства в условиях перехода субъектов предпринимательской или профессиональной деятельности на саморегулирование. Рассматриваются критерии и методы оценки экономической эффективности с учетом обеспечения имущественной ответственности и распределения риска в интересах транспортных предприятий и организаций. На примере выполнен и проанализирован расчет экономической эффективности при различных условиях обеспечения ответственности.

транспортное строительство, саморегулирование, имущественная ответственность, экономическая эффективность, стоимость организации, риск.