1. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

1.1. ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Гашенко И.В., д.э.н., профессор,
кафедра «Налоги и налогообложения»;
Зима Ю.С., к.э.н., доцент,
кафедра «Налоги и налогообложения»;
Давидян А.В., аспирант,
кафедра «Налоги и налогообложения»

Ростовский государственный экономический университет, г. Ростов-на-Дону

В статье рассмотрены существующие проблемы при проведении выездных налоговых проверок как одной из форм контроля налогового администрирования, а также теоретические принципы контроля за правильностью и своевременностью исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками. Кроме того, в статье отмечено, что продолжает иметь место отсутствие доверительного отношения бизнеса к государственным структурам. Большое внимание уделено исследованию критериев практического подхода к проверке контрагентов, доказательствам реальности сделок и, в конечном результате, обоснованности вины проверяемого субъекта бизнеса, исключив при этом проверку второго, третьего и последующих звеньев предпринимательской деятельности проверяемых контрагентов. Авторы статьи предлагают ряд мер, направленных на улучшение ситуации в процессе налогового контроля при осуществлении доказательств полученной налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Известно, что выездные налоговые проверки – одна из форм контроля в налоговом администрировании. На сегодня в системе камерального контроля налоговых деклараций механизм проверки их правильности и достоверности практически отработан, начиная с представления деклараций по налогам и заканчивая отбором налогоплательщиков для проведения выездных проверок. Причем Федеральная налоговая служба РФ (ФНС РФ) обеспечила свою службу эффективным электронным программным продуктом, позволяющим качественно, в автоматизированном режиме проводить стопроцентный камеральный анализ представленных деклараций. Автоматизированный программный комплекс декларационного контроля на практике доказывает свою состоятельность, формирует налоговый профессионализм, повышает налоговую грамотность налогоплательщиков, обеспечивает обратную связь между налоговой службой и другими органами государственных структур с налогоплательщиками, а также способствует дальнейшему улучшению экономических интересов государства и бизнеса с целью устойчивого роста бюджетных налоговых поступлений в соответствии с нормами Налогового кодекса РФ (НК РФ).

Однако не следует забывать, что налоговые проверки, призванные обеспечивать соблюдение всех статей и правил НК РФ, базируются на определенных сформированных принципах налогового контроля. Принципы контроля в рамках налоговых отношений взаимосвязаны между собой и разделяются на несколько групп по определенным признакам:

- общие (общеправовые), включающие в себя законность, объективность, гласность;
- специальные (специально-правовые), касающиеся конкретного экономического статуса проверяемого налогоплательщика;
- организационные (правовые, методические, технические);
- принцип единства как следствие проводимой государством единой налоговой политики;
- идейный базисный принцип недопущения причинения вреда налогоплательщику;
- технические, включающие в себя управление рисками, презумпцию невиновности (добросовестности) налогоплательщика, соблюдение налоговой тайны.

Таким образом, реализация всех перечисленных принципов налогового контроля может осуществляться на основе создания институционного механизма и должна базироваться на современных формах, методах, инструментах и экономических рычагах при проведении всех контрольных мероприятий.

Например, эксперты выделяют определенную поэтапную общую последовательность при проведении налогового контроля, при этом само содержание налогового контрольного процесса включает в себя формы, виды и методы контроля.

Система налогового контроля является неотъемлемой частью процесса государственного управления бюджетными средствами и призвана быть эффективным инструментом постоянного формирования доходов бюджетов всех уровней на законодательной основе.

Основной причиной выбранной темы исследования послужило разъяснение ФНС РФ от 25 апреля 2017 г. о том, как доказывать получение необоснованной налоговой выгоды.

Осуществляя практическую реализацию контрольных действий, направленных на своевременное предупреждение, выявление и пресечение налоговых правонарушений остаются нерешенными некоторые задачи. Научная дискуссионность и дифференциация трактовок сущности налогового контроля, отсутствие четкого разделения контрольных принципов и их закрепления по видам контрольного воздействия обуславливает актуальность исследуемой темы.

Объектом исследования при проведении выездных налоговых проверок (ВНП) являются юридические лица и индивидуальные предприниматели (ИП), на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность по уплате налогов и сборов.

Предметом ВНП является правильность исчисления и своевременность уплаты налоговых платежей проверяемого лица.

Цель работы заключается в изучении проблемных аспектов выездной налоговой проверки, влияющих на качественный контрольный результат, т.е. в конечном итоге на поступление доначисленных сумм налоговых платежей.

Причем интересы государства должны реализовываться на основе непредвзятого отношения к объекту и предмету контроля на основе объективного подхода к проверяемому налогоплательщику.

Выездные налоговые проверки проводятся только на основании решения руководителя налогового органа. Предварительный отбор налогоплательщиков, подлежащих налоговому контролю в форме ВНП,

проводится отделом предпроверочного анализа инспекции в тех случаях, когда юридическое лицо или ИП попадают под критерии рисков, определяющих совершение налоговых правонарушений, на основании разработанной Концепции системы планирования выездных налоговых проверок.

При этом результатом работы по сбору и обработке данных о налогоплательщике является досье налогоплательщика, где отражается вся информация из внутренних и внешних источников для максимально эффективного проведения ВНП. Качественно проведенный предпроверочный анализ, несомненно, дает возможность проведения эффективной налоговой проверки. Однако на практике в большинстве случаев результаты выездных налоговых проверок совсем не совпадают с критериями, по которым налоговики проводили отбор налогоплательщика для осуществления ВНП.

Из-за недостаточности информационной базы о налогоплательщике зачастую выездная налоговая проверка (с учетом приостановок и срока написания акта проверки) затягивается на довольно длительный срок (от 9 до 12 месяцев). Длительные рамки проведения выездных налоговых проверок по умолчанию держат налогоплательщика в напряжении ожидания больших налоговых доначислений, что, как правило, и происходит на практике. В соответствии со ст. 89 НК РФ, выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев, тогда как на практике отсутствуют случаи проведения выездных проверок с сокращением двухмесячного срока. Таким образом, по срокам проведения ВНП налоговики не выходят за рамки законодательных норм, но множество приостановок по истребованию дополнительных документов и проведению экспертиз косвенно увеличивают ВНП на период до одного года.

Кроме того, налоговый инспектор в рамках проверки использует тот же информационный ресурс, который послужил основанием для включения налогоплательщика в план проведения ВНП.

Проверяя первичную финансовую документацию, инспектор может убедиться в несостоятельности выводов отдела предпроверочного анализа и на основе сравнительных данных налоговой и бухгалтерской отчетности и другой информации при определении налогооблагаемой базы выявить факторы, влияющие на уклонение от уплаты налогов и получение необоснованной налоговой выгоды. Важное значение при этом имеет знание бухгалтерского учета налоговыми инспекторами и умение сопоставить движение денежных средств по расчетному счету с правильным отражением всех операций по счетам в бухгалтерских документах. Однако проверяющие практически не владеют знаниями бухгалтерского учета, что негативно сказывается на результатах, а самое главное – на качестве проверяемых налоговиками объектов бизнеса.

Из неофициальных источников известно, что на каждую выездную налоговую проверку налоговики имеют негласный минимальный план доначислений. За последние три года план по сумме доначислений ежегодно возрастает. Общая сумма включает налоговые доначисления, штрафы и пени.

За последние два года в Ростовской области результаты контрольной работы свидетельствуют о снижении количества выездных налоговых проверок, при этом сумма взысканных платежей на одну выездную проверку выросла в 1,3 раза (с 4,2 до 5,6 млн. руб.) и в 2,5 раза сократилось количество низкорезультативных (до 1 млн. руб.) выездных налоговых проверок.

Рис. 1. Результативность выездных налоговых проверок в Ростовской области за 2015-2016 гг.

Для роста качественных показателей ВНП налоговым органам в целях активизации и повышения результативности налогового контроля следует сосредоточиться на ключевых сферах потенциальных налоговых нарушений и новых методических подходах, учитывая объективные и субъективные факторы, влияющие на формирование налогооблагаемой базы. Разрешение этой проблемы требует пересмотра направлений Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, повышения уровня знаний бухгалтерских проводок по счетам и совершенствования методических подходов к проведению ВНП.

Кроме того, при осуществлении контрольных мероприятий налоговый инспектор не учитывает презумпцию добросовестности налогоплательщика (ст. 3(7) НК РФ) и выступает в роли обвинителя по фактам уклонения от уплаты налогов в отношении проверяемого лица, при этом забывая, что «все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика». Очевидно, что при контроле за деятельностью хозяйствующих субъектов налогоплательщик не должен доказывать свою невиновность, а наоборот, налоговый орган обязан доказать вину налогоплательщика в сокрытии или недоплате налогов на основании законодательства о налогах и сборах.

Обвинительное и предвзятое отношение к проверяемым налогоплательщикам влияет на их сознание и является одной из причин недоверия бизнеса к государственным структурам, что соответственно толкает предпринимателей минимизировать налоги и снижать налогооблагаемую прибыль.

Продолжающее иметь место отсутствие надлежащего доверительного диалога между бизнесом и государством не приводит к сбалансированности их

экономических интересов. Все это не работает в пользу расширения инвестиций и не развивает производство в Российской Федерации.

Однако в апреле 2017 г. ФНС РФ изменила подход к определению необоснованной налоговой выгоды и призвала инспекторов не заниматься доначислением налогов по формальным признакам (например, неверная подпись в документах) при осуществлении контроля.

В письме ФНС РФ разъясняет нижестоящим налоговым органам, как определять необоснованность налоговой выгоды (например, незаконно полученный вычет по налога на добавленную стоимость, НДС). При этом ФНС РФ ссылается на определения Верховного Суда РФ от 29 ноября 2016 г. №305-КГ16-10399 и от 6 февраля 2017 г. №305-КГ16-14921, когда факт подписания документов от имени контрагентов лицами, отрицающими их подписание, и наличие у них полномочий руководителя путем проведения допросов и почерковедческих экспертиз не может является безусловным и достаточным основанием для вывода о недобросовестности проверяемого налогоплательщика при заключении сделки со спорным контрагентом и не может рассматриваться как основание для признания необоснованной налоговой выгоды.

По нашему мнению, ФНС Р с точки зрения законности совершенно правильно отреагировала на решения Верховного Суда РФ и обязала в своем письме неукоснительно руководствоваться сложившейся судебной практикой при проведении контрольных мероприятий.

ФНС РФ рекомендует использовать новые критерии проверки контрагентов. Во-первых, сделка должна соответствовать общей бизнес-логике, а во-вторых, необходимо доказать реальность сделки, проверив оплату счетов-фактур, операции по расчетному счету и фактического получения товаров или услуг.

Недобросовестность контрагентов второго, третьего и последующих звеньев сама по себе не может возлагать на проверяемого налогоплательщика негативные последствия и производить доначисление дополнительных сумм налогов компании из-за нечестности контрагентов в последующей цепочке, так как такие действия неправомерны. Поскольку, в НК РФ не дано четкого определения недобросовестности налогоплательщика, то ФНС РФ также предлагает законодательно закрепить конкретное определение недобросовестного поведения налогоплательщика.

При проведении ВНП инспектор, как правило, не владеет достаточными аргументами, чтобы доказать недобросовестность самой проверяемой компании и получение необоснованной налоговой выгоды подтверждает за счет операций, выполненных контрагентом в последующих звеньях деятельности.

ФНС РФ намерено отслеживать исполнение своего письма на уровне контроля налоговых органов и досудебной практике. В некоторых регионах РФ данное письмо уже подлежит исполнению. Однако на практике в большинстве субъектов РФ, несмотря на всеобщую огласку (сайт ФНС РФ www.nalog.ru), письмо ФНС РФ не является ориентиром при проведении мероприятий налогового контроля: либо налоговые инспекторы не желают исполнять законные требования ФНС РФ и продолжают использовать устоявшиеся методы контроля вразрез судебной практике, либо рассчитывают на незнание (непонимание) налогового законодательства налогоплательщиками. Возможно, потребуется определенный период времени для полного выполнения указаний ФНС РФ в отношении эффективного контроля при проведении ВНП.

Однако в целях среднесрочной программы экономического развития РФ необходимо уделять особое внимание сокращению различного рода проверок, которые иногда выходят за рамки нормального, что ведет к ухудшению инвестиционного климата страны, тормозит развитие малого и среднего бизнеса, увеличивает рост административной нагрузки на бизнес, повышает бесчисленное множество обязательных требований к предпринимательской деятельности. Избыточность контрольных проверок приводит к их неэффективности, при этом основная задача налоговых администраторов сводится к тому, чтобы не предотвратить нарушения, а наказать нарушителя, что в свою очередь приводит к росту коррупционной составляющей. Учитывая непростую экономическую ситуацию в РФ, продолжающийся мировой кризис и внешние экономические санкции было бы целесообразным:

- сократить число выездных налоговых проверок, ограничив количество работающих в отделе предпроверочного анализа и отдела выездных налоговых проверок, сделав упор на совершенствование процедур камерального налогового контроля;
- изменить в НК РФ срок проведения выездных налоговых проверок (например, проводить проверку в течении трех-четырех месяцев с учетом приостановлений, допросов и экспертиз), основываясь на результатах камерального контроля и федерального информационного ресурса;
- модернизировать концепцию проведения выездных налоговых проверок и переориентировать контрольную работу на профилактику и предупреждение возможных нарушений, а не на пресечение путем административного давления на бизнес;
- при формировании отдела выездных налоговых проверок особое внимание обращать на уровень профессиональной подготовки и переподготовки кадров (знаний бухгалтерского и налогового учета у инспекторов этого отдела) для качественного и эффективного налогового контроля;
- усилить ответственность и практику привлечения должностных лиц налоговых органов к административной и другой ответственности за преднамеренное воспрепятствование предпринимательской деятельности и превышение должностных полномочий в рамках исполнения НК РФ;
- рекомендовать принять за основу при проведении налогового контроля, в том числе выездных налоговых проверок, обеспечение повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков, правильное восприятие налогового законодательства и улучшение налоговых отношений как индикатора качества государственного управления.

Таким образом, поддерживая позицию ФНС РФ о необходимости ослабить давление на бизнес, среди приоритетов в экономике должно преобладать снижение налоговой нагрузки на малые и средние предприятия (даже с учетом рисков) на ближайшие 5-10 лет, с целью улучшения экономической ситуации в РФ.

Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об исключении формальных подходов при выявлении необоснованной налоговой выгоды в ходе налоговых проверок [Электронный ресурс] : письмо Федер. налоговой службы РФ от 23 марта 2017 г. №ЕД-5-9/547@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Альбеков А.У. и др. Налоговая система [Текст] : учеб. / А.У. Альбеков, И.С. Вазарханов, Н.Г. Кузнецов. – М. : РИОР ; ИНФРА-М, 2016.
4. Паскачев А.Б. Налоги и налогообложение [Текст] : учеб. пособие / А.Б. Паскачев. – М. : Изд-во экон.-прав. лит-ры, 2013.
5. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика [Текст] : учеб. для бакалавров / В.Г. Пансков. – М. : Юрайт, 2013.
6. Перонко И.А. Проблемы совершенствования налогообложения в Российской Федерации и пути их решения [Текст] / автореф. дисс. … канд. экон. наук: 08.00.10 / И.А. Перонко. – М., 2011.
7. Федеральная налоговая служба РФ [Электронный ресурс] : официальный сайт. Режим доступа: http://www.nalog.ru.

Ключевые слова

Налоговая проверка; налогоплательщик; контроль; принципы контроля; налоговая выгода; контрагент; судебная практика; налоговые нарушения; предпроверочный анализ; выездная налоговая проверка.

Гашенко Ирина Владиленовна
E-mail: gaforos@rambler.ru

Зима Юлия Сергеевна
E-mail: zima.julia.sergeevna@gmail.com

Давидян Арменак Варужанович
E-mail: dav_121192@mail.ru

РЕЦЕНЗИЯ

Статья профессора Гашенко И.В., доктора экономических наук, доцента Зима Ю.С., кандидата экономических наук и аспиранта Давидяна А.В. выполнена на кафедре «Налоги и налогообложения» по теме исследования проблематики выездных налоговых проверок как формы налогового администрирования, что особенно актуально в рамках изучения теории и методологии экономики компетенций и способностей. Выбранная авторами тема рассмотрена оригинально и с различных позиций, отражающих теоретическую и практическую значимость, и охватывает проблематику научной сущности самого процесса налогового контроля. Интересна идея авторов о сокращении налоговых проверок, развивая которую, нетрудно прийти к выводам об изучении взаимосвязи фундаментальных и прикладных наук в области регулирования процессов развития социально-экономических систем.

Авторами проведен исследовательский поиск теоретических положений эффективного государственного контроля деятельности организаций, в том числе эффективности выездных налоговых проверок на основе взаимодействия ряда фундаментальных и прикладных наук, и получен заслуживающий внимания вывод о сокращении числа выездных налоговых проверок при переносе акцента на совершенствование процедур камерального налогового контроля.

Вопросы подготовки и переподготовки кадров с учетом ограничения количества работающих в отделе предпроверочного анализа и отдела выездных налоговых проверок затрагивают аспекты теории профессионального обучения, опираясь на которые, можно рекомендовать развитие широкого кругозора персонала органов налогового контроля за счет обучения основам теории и методологии экономики способностей и компетенций.

Можно сделать вывод, что статья профессора Гашенко И.В., доктора экономических наук, доцента Зима Ю.С., кандидата экономических наук и аспиранта Давидяна А.В. может быть рекомендована к публикации.

Барыкин С.Е., д.э.н., доцент, профессор Международной высшей школы управления Санкт-Петербургского политехнического университета Петра Великого, г. Санкт-Петербург.