

ЭКОНОМИКА, УПРАВЛЕНИЕ, ВЫЧИСЛИТЕЛЬНАЯ ТЕХНИКА И ИНФОРМАТИКА

1. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ

1.1. ПРЕДПРОВЕРОЧНЫЙ АНАЛИЗ: МЕХАНИЗМЫ ПОВЫШЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Сафаров Р.А., старший государственный налоговый инспектор, референт государственной гражданской службы РФ III класса

Статья раскрывает современный порядок подготовки и планирования выездных налоговых проверок. Кроме этого, затрагивается порядок предпроверочного анализа и отбора налогоплательщиков для включения их в план проведения выездных налоговых проверок на предстоящий период работы налоговых органов. На основе проведенных исследований выявлены преимущества и недостатки действующей системы отбора налогоплательщиков для включения их в план проведения выездных налоговых проверок.

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

Качественное налоговое администрирование является одним из условий эффективного функционирования налоговой системы и экономики государства. Одним из методов совершенствования налогового администрирования в части планирования и подготовки выездных налоговых проверок является повышение уровня аналитической работы налоговых органов. Целью предпроверочного анализа налогоплательщиков является повышение уровня аналитической работы налоговых инспекций, определение зон риска и обеспечение рационального использования всех необходимых методов налогового контроля.

Президентом РФ определено, что государственная налоговая политика должна формироваться, исходя из необходимости стимулирования позитивных структурных изменений в экономике, последовательного снижения совокупной налоговой нагрузки, качественного улучшения налогового администрирования.

Основной и наиболее эффективной формой налогового контроля являются выездные налоговые проверки. В результате проведения выездных налоговых проверок налоговые органы должны одновременно решить несколько задач, наиболее важные из которых:

- выявление и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах;
- предупреждение налоговых правонарушений;
- воспитание у налогоплательщиков налоговой дисциплины и культуры.

В целях эффективного решения всех этих задач Федеральной налоговой службой (ФНС РФ) была подготовлена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок (далее – Концепция), предусматривающая новый подход к построению системы отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок на определенных принципах, к которым относятся:

- режим наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков;

- своевременность реагирования на признаки возможного совершения налоговых правонарушений;
- неотвратимость наказания налогоплательщиков в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах;
- обоснованность выбора объектов проверки.

Режим наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков предполагает недопущение проведения в данных организациях бесхозяйственных выездных налоговых проверок, тем самым создание условий для ведения эффективного бизнеса. То есть добросовестный налогоплательщик, в отношении которого нет сведений о возможном нарушении им законодательства «о налогах и сборах», своевременно и в полном объеме исполняющий свои обязательства перед государством, не должен подвергаться выездным налоговым проверкам. Повышенное внимание контролирующих органов не будет отвлекать его трудовые и материальные ресурсы от главной цели предпринимательской деятельности – получения прибыли.

Своевременность реагирования на признаки возможного совершения налоговых правонарушений предполагает незамедлительное проведение в отношении налогоплательщиков, попавших в зону риска, мероприятий налогового контроля с целью выявления и пресечения налоговых правонарушений.

Неотвратимость наказания налогоплательщиков в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах предполагает неотвратимость проведения в отношении недобросовестных налогоплательщиков контрольных мероприятий с дальнейшим привлечением виновных лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Обоснованность выбора объектов проверки предполагает проведение эффективного предпроверочного анализа всех претендентов для включения в план выездных налоговых проверок, выявление возможных нарушений налогового законодательства данными налогоплательщиками и проведения в отношении налогоплательщиков выездных налоговых проверок только в случае наличия объективной информации о совершенных данными лицами нарушений законодательства о налогах и сборах либо наличия у данных налогоплательщиков зон риска. Кроме того, при наличии нескольких претендентов, имеющих вышеуказанные признаки, налоговые органы должны оценить эффективность проведения в отношении данных претендентов выездных налоговых проверок и направить усилия на проведение налогового контроля в отношении налогоплательщиков, проведение проверки которых более целесообразно.

Основным критерием целесообразности проведения выездных налоговых проверок в отношении того или иного налогоплательщика является предполагаемая сумма доначислений.

Приоритетными для включения в план выездных налоговых проверок являются те налогоплательщики, в отношении которых у налогового органа имеются све-

дения об их участии в схемах ухода от налогообложения или схемах минимизации налоговых обязательств, и (или) результаты проведенного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика свидетельствуют о предполагаемых налоговых правонарушениях.

Кроме Концепции, налоговой службой разработана методика планирования и подготовки выездных налоговых проверок в целях повышения качества предпроверочных мероприятий налогового контроля и эффективности контрольной работы налоговых органов и устанавливает порядок работы на подготовительном этапе проведения выездных налоговых проверок, формирования планов выездных налоговых проверок и контроля за их выполнением.

В соответствии с данной методикой осуществляется проведение предпроверочного анализа и формирование планов выездных налоговых проверок с их последующим утверждением Управлением ФНС РФ по всем видам налогоплательщиков: юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям и физическим лицам.

ПОРЯДОК ОТБОРА ИНСПЕКЦИЯМИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ДЛЯ ВКЛЮЧЕНИЯ В ПЛАН ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

В соответствии с методикой планирования и подготовки выездных налоговых проверок инспекции осуществляют весь комплекс процедур, обеспечивающих углубленное изучение информации по всем налогоплательщикам:

- формируют базу по налогоплательщикам, предлагаемым для включения в проект плана проведения выездных налоговых проверок юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и физических лиц на основе предпроверочного анализа;
- представляют заключения по результатам предпроверочного анализа налогоплательщиков юридических лиц, применяющих общую систему налогообложения; юридических лиц, применяющих специальные налоговые режимы; индивидуальных предпринимателей, применяющих общую систему налогообложения и упрощенную систему налогообложения; физических лиц, адвокатов и нотариусов;
- по налогоплательщикам, в отношении которых проводилась выездная налоговая проверка и представившим уточненные налоговые декларации, в которых указаны суммы налога в размере, меньшем ранее заявленных, формирование заключений осуществляется в общем порядке;
- систематически в течение текущего года по мере проведения предпроверочного анализа налогоплательщиков пополняют базу по налогоплательщикам, предлагаемым для включения в проект плана на предстоящий год;
- при формировании проекта плана проводят комиссию с участием представителей подразделений, осуществляющих камеральные и выездные налоговые проверки, с привлечением, в случае необходимости, иных специалистов, и дают оценку о целесообразности включения в проект плана конкретной организации;
- своевременно производят ввод информации в базу данных по планированию и контролю за выездными налоговыми проверками.

Количество налогоплательщиков, предлагаемых для включения в проект плана на предстоящий год, больше, чем будет включено в него.

Проведение предпроверочного анализа и подготовку заключений в инспекциях рекомендуется возлагать на

подразделения, осуществляющие камеральные налоговые проверки.

Заключения в установленной форме по налогоплательщикам, предлагаемым инспекциями к включению в проект плана выездных налоговых проверок на предстоящий год (кроме проверок по заданиям вышестоящих налоговых органов и в связи с ликвидацией) представляются на рассмотрение в Отдел анализа и планирования выездных налоговых проверок Управления ФНС РФ.

ПОРЯДОК ОРГАНИЗАЦИИ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ ПРИ ИХ МИГРАЦИИ

В случае, когда налогоплательщик, включенный в план выездных налоговых проверок на очередной год, до вынесения решения о проведении проверки снимается с налогового учета (в том числе при переходе на учет в другие регионы), соответствующая инспекция на второй рабочий день с даты внесения записи в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ) о его снятии с учета, представляет информацию о факте включения данного налогоплательщика в план проверок в Управление ФНС РФ и в налоговый орган по новому месту учета налогоплательщика.

По запросу налогового органа по новому месту учета налогоплательщика инспекция осуществляет передачу материалов, использованных для проведения предпроверочного анализа.

Отдел анализа и планирования выездных налоговых проверок Управления ФНС РФ, получивший сообщение о снятии с налогового учета налогоплательщика, включенного в план выездных налоговых проверок, от передавшего сведения налогового органа, не позднее трех рабочих дней направляет уведомление в налоговый орган по новому месту учета налогоплательщика.

Налоговый орган, получивший уведомление, не позднее трех рабочих дней включает налогоплательщика в план выездных налоговых проверок и производит ввод информации в базу данных по планированию и контролю за выездными налоговыми проверками.

Инспекция, представляющая информацию относительно миграции налогоплательщика, включенного в план выездных налоговых проверок, одновременно с представлением информации в отдел анализа и планирования выездных налоговых проверок Управления ФНС РФ и налоговый орган по новому месту учета налогоплательщика в обязательном порядке представляет заключение результатов предпроверочного анализа.

Таким образом, главным документом, на основании которого принимается решение о включении в план выездных налоговых проверок, является заключение результатов предпроверочного анализа. Сама форма заключения результатов предпроверочного анализа для включения в план выездных налоговых проверок предполагает углубленный анализ всей имеющейся в распоряжении налоговых органов информации. После проведения данного углубленного анализа объем заключения может составить более 40 печатных листов формата А4. Теоретически такой порядок планирования выездных налоговых проверок должен быть эффективным, поскольку позволяет изучить и проанализировать всю имеющуюся информацию о налогоплательщике с дальнейшим составлением вывода по его

деятельности и определением зоны риска (нарушения законодательства о налогах и сборах).

На практике же фактически отделы камеральных проверок не могут справиться с возложенной на них обязанностью по нескольким причинам:

- сжатые сроки представления заключения предпроверочного анализа на рассмотрение в Управление ФНС РФ;
- отсутствие свободного доступа сотрудников, осуществляющих предпроверочный анализ, ко всей необходимой информации, в том числе сведениях о наличии контрольно-кассовой техники (ККТ) у налогоплательщика, наличие и результаты ранее проводимых выездных проверок в отношении анализируемого лица, сведения о доходах и имуществе должностных лиц и т.д. Для получения данных сведений требуются направления запросов в соответствующие подразделения инспекции, что так же затягивает сроки проведения аналитической работы. Кроме того, у многих территориальных налоговых органов отсутствует доступ к региональным ресурсам, что негативно влияет на качество проводимого анализа.

Рассмотрим показатели, учитываемые при анализе в настоящее время.

На основе проводимого предпроверочного анализа сотрудники налоговых органов оформляют по форме заключения, которые содержат следующие разделы:

- зона риска;
- общие сведения;
- оценка состояния, динамики и особенностей организационной и управленческой структуры;
- соотношение чистых активов организации и его уставного капитала;
- состав и динамика изменения основных средств;
- анализ данных бухгалтерского баланса и его структуры;
- анализ показателей налоговой декларации по налогу на прибыль организаций;
- анализ отчета о прибылях и убытках;
- сравнение доходов, отраженных в бухгалтерской отчетности, с доходами, учтенными для целей налогообложения в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций;
- сравнение расходов, отраженных в бухгалтерской отчетности, с расходами, учтенными для целей налогообложения в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций;
- динамика налога на добавленную стоимость за отчетные периоды: месяц или квартал;
- сравнение оборотов по реализации, отраженных в налоговой декларации по налогу на прибыль, с оборотами по реализации, отраженными в налоговых декларациях по налогу на добавленную стоимость и ф. №4 (приложение к бухгалтерскому балансу);
- анализ единого социального налога;
- налог на имущество;
- сведения о налоговых льготах, используемых налогоплательщиком;
- анализ сумм начисленных налогов, подлежащих уплате в бюджет, по данным налоговых деклараций и сумм уплаченных налогов по данным карточек лицевого счета;
- налоговая нагрузка на доходы;
- динамика рентабельности продаж;
- динамика рентабельности продукции (работ, услуг);
- анализ затрат на рубль продаж (в копейках);
- динамика коммерческих и управленческих расходов;
- торговая наценка;
- оценка платежеспособности организации;
- анализ поставщиков и покупателей;
- предполагаемая сумма доначислений.

Многие из вышеперечисленных показателей являются лишними, существенным образом не влияют на результативность налогового контроля.

Изучение же таких показателей, как платежеспособность, и принятие решения о включении в план прове-

рок на основании вывода о платежеспособности предприятия противоречит законодательству, так как нарушается ст. 57 Конституции РФ, в соответствии с которой «каждый должен платить законно установленные налоги и сборы» и положения приказа ФНС РФ от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333, в соответствии с которым «целью разработки концепции является сокращение количества налогоплательщиков, функционирующих в теневом секторе экономики. При существующей системе планирования теоретически наличие низкой способности налогоплательщика к погашению возможных налоговых обязательств, выявленных в ходе предпроверочного анализа, т.е. отсутствие платежеспособности налогоплательщика, способно помочь недобросовестному налогоплательщику избежать проверки и ответственности. Оценка платежеспособности предприятия должна проводиться исключительно в рамках выездной налоговой проверки с учетом предполагаемых сумм доначислений по результатам проверки с целью проведения обеспечительных мер по взысканию задолженности.

ВЫВОДЫ

Данные пробелы аналитической работы налоговых органов и составления заключений предпроверочного анализа возможно решить следующим образом.

1. Необходимо максимально упростить форму заключения предпроверочного анализа, сохранив при этом все необходимые показатели анализируемого налогоплательщика, влияющие на эффективность налогового контроля.

2. Создать информационный ресурс, позволяющий производить в автоматизированном режиме сбор всей необходимой информации в отношении анализируемого налогоплательщика. В автоматизированном режиме возможно определение наличия всех зон риска, утвержденных приказом ФНС РФ от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333, за исключением следующих:

- построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагента») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);
- непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности.

Требованием к контрольным процедурам, осуществляемым в ходе предпроверочного анализа, является их эффективность и рациональность при их осуществлении. Создание программного продукта, осуществляющего в автоматизированном режиме сбор и анализ необходимой информации, послужит данным требованиям, значительно сократив нагрузку на сотрудников налоговых органов в части проведения предпроверочного анализа. Кроме того, анализу в автоматизированном режиме должны подвергаться все налогоплательщики, состоящие на налоговом учете в налоговом органе, таким образом, данная мера позволит охватить налоговым контролем 100% налогоплательщиков, выявить налогоплательщиков, входящих в зону риска, и провести в отношении них более углубленный анализ.

3. Направить значительные усилия на выявление налогоплательщиков, использующих в своей деятельности схемы уклонения от налогообложения. С этой целью необходимо направление запросов о движении денежных средств по банковским счетам налогоплательщика в соответствии со ст. 86 Налогового кодекса РФ (НК РФ), исследование выписок по банковским счетам налогоплательщиков, анализ основных контрагентов на предмет взаимозависимости и наличия признаков фирм «однодневок», а также анализ непрофильных и сомнительных сделок. Кроме того, в случае необходимости необходимо запрашивать информацию относительно конкретных сделок налогоплательщика. Контрагенты для истребования данной информации могут выявляться в ходе анализа движения денежных средств на основании представленных банками выписок по счетам налогоплательщика.

В настоящее время порядок истребования информации от носителем конкретных сделок регламентирован ст. 93.1 НК РФ. В соответствии с п. 3 статьи 93.1 НК РФ «налоговый орган, осуществляющий налоговые проверки или иные мероприятия налогового контроля, направляет письменное поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы (информация).

На практике ст. 93.1 НК РФ и регламент проведения встречных проверок практически не работают. Ответы на направленные запросы носят формальный характер, сроки подготовки ответов затягиваются, сама процедура подготовки и направления поручений об истребовании документов (информации) очень трудоемка и отнимает много времени у сотрудников, проводящих проверки. Данные проблемы ставят под сомнение применение возможности истребования документов у контрагентов проверяемых организаций в рамках контрольной работы, в том числе при проведении аналитической работы, составлении заключений предпроверочного анализа и выездных налоговых проверок.

Данную проблему может решить внесение поправки в п. 3 ст. 93.1 НК РФ и предоставление права налоговым органам при проведении налоговых проверок истребовать документы (информацию) у контрагентов проверяемых организаций самостоятельно в рамках одного региона. Такой порядок истребования документов у контрагентов проверяемых организаций уже действовал ранее и был более рационален, так как данный порядок позволял существенно сократить сроки получения истребуемой документации и повысить качество обработки полученных сведений при сборе доказательственной базы по выявленным нарушениям.

4. Формировать план проверок ежеквартально. Ежегодное формирование плана проверок также показало свою несостоятельность ввиду участвовавших случаев миграции налогоплательщиков, а также случаев банкротства либо реорганизации и слияния налогоплательщиков до вынесения решения о проведении выездной налоговой проверки.

Ежеквартальное формирование плана выездных проверок позволит избежать ряда проблем, связанных с миграцией, банкротством, реорганизацией, слиянием, а также с самим планированием проведения проверок.

В настоящее время подавляющему большинству организаций удается избежать налоговых проверок, умышленно уклоняясь от уплаты налоговых обязательств. И это не удивительно, учитывая, что только незначительная часть налогоплательщиков охвачена контрольными мероприятиями. Общая тенденция к снижению количества выездных налоговых проверок, а также неэффективный механизм проведения предпроверочного анализа весьма способствует тому, чтобы такая ситуация в дальнейшем только прогрессировала. Такая ситуация способствует развитию не здоровой атмосферы в бизнесе. Повышение эффективности проведения предпроверочного анализа позволит оздоровить атмосферу в бизнесе, создав комфортные условия для функционирования наиболее конкурентоспособных налогоплательщиков, грамотно и эффективно управляющих хозяйственной деятельностью, стремящихся к сокращению издержек и введению инновационных технологий при обеспечении интересов государства и общества в части добровольного исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязательств в полном объеме и не комфортные условия для налогоплательщиков, функционирующих в теневом секторе экономики. Оптимизация методики проведения предпроверочного анализа налоговыми органами и внедрение необходимых информационных технологий и новых программных продуктов способно обеспечить стопроцентный охват таких налогоплательщиков выездными налоговыми проверками с дальнейшим привлечением виновных лиц к ответственности.

Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июня 1998 г. №146-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Основные направления налоговой политики в РФ на 2008-2010 гг. [Электронный ресурс] : одобрены на заседании Правительства РФ 2 марта 2007 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об утверждении Концепции планирования выездных налоговых проверок [Электронный ресурс] : приказ Федер. налоговой службы РФ от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Налоги и налогообложение [Текст] : учеб. для вузов / под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. – СПб. : Питер, 2009.
5. Налоговое администрирование [Текст] : учеб. пособие / под ред. Л.И. Гончаренко. – М. : КНОРУС, 2009.
6. Спирина Л.В., Тимошенко В.А. Налоговые проверки [Текст] : учеб.-практ. пособие / Л.В. Спирина, В.А. Тимошенко. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Экзамен, 2006.

Ключевые слова

Налоговый контроль; отбор налогоплательщиков, выездная налоговая проверка; система отбора налогоплательщиков; обоснованность выбора налоговых проверок; добросовестный налогоплательщик; дисциплинированный налогоплательщик; неотвратимость наказания налогоплательщиков; план выездной налоговой проверки; методика планирования и подготовки проверок.

Сафаров Руслан Азер Оглы

РЕЦЕНЗИЯ

Налоговый контроль в Российской Федерации, осуществляется с учетом прогнозов бюджетной и налоговой политики, ориентирует на максимально высокий уровень мобилизации налогов и сборов в бюджетную систему. Основная цель государства при осуществлении налогового контроля заключается в своевременном формировании налоговых доходов бюджетов, а также на постоянной основе в выявлении и изъятии в бюджетную систему доначисленных сумм налогов и сборов, предотвращение совершения нарушений налогового законодательства, воспитания у налогоплательщиков налоговой культуры и дисциплины. В связи с этим неуплата налогов нарушает интересы государства, то есть приводит к недопоступлению доходов в бюджетную систему и ставит под угрозу исполнение расходной части бюджетов всех уровней государственной и муниципальной власти РФ. В этой связи актуальное значение приобретает разработка и применение единой методики планирования подготовки и проведения налоговых проверок как одного из наиболее важных инструментов осуществления государственного налогового администрирования.

Основные положения изложенные в статье, показали, что автор провел широкий круг исследований и уделил внимание различным аспектам, связанным с проблемой планирования налогового контроля на современном этапе развития налоговой системы Российской Федерации.

Балахина Н.В., к.э.н., зам. зав. кафедрой «Финансы и кредит» Российской государственной торгово-экономической университет

1. TAXATION AND THE FINANCIAL SCREENING

1.1. PRE-CONTROL ANALYSIS: MECHANISMS INCREASING OF THE TAX CONTROL

R.A. Safarov, the State Senior Tax Inspector, the 3d Class Referent of the State Civil Service of Russian Federation

The modern order of preparing and planning the off-site tax controls are opened in the article. Except this, the or-

der of pre-control analysis and the selection of taxpayers for including them into the plan of the off-site tax controls for the pending period of tax offices work is touched in the article.

The advantages and disadvantages of the functional system of taxpayers' selection for including them into the plan of the off-site tax controls are incurred according to the investigation.

Literature

1. The Tax Codex of Russian Federation
2. «Taxes and Taxation», The Higher Educational Institutions book. Under redaction of M.V. Romanovskiy and O.V. Vrublevskaya, St. Petersburg.
3. «The Taxes Management», Practical textbook. Under redaction of Goncharenko L. I. KNORUS, 2009 Moscow
4. «The Tax Controls», Practical Textbook, V.L. Spirina, V.A. Timoshenko Second edition. Moscow 2006.
5. The Main directions of the Tax Politics in Russian Federation for 2008 – 2010 (agreed on the session of the Government of Russian Federation (report № 8, 02.03.2007).
6. The Order of Financial Tax Services since 30.05.2007 №MM – 3 – 06/333 «The acception of the conception of the off – site tax controls planning».

Keywords

Tax control; selection of taxpayers, off-site tax control; system of selection of taxpayers; choice foundation of tax controls; conscientious taxpayer; dosciplined taxpayer; unavailability of taxpayers' punishment; the plan of off-site tax control; methodics of planning and preparing controls.