

Актуальные вопросы концепции системы планирования выездных налоговых проверок

Терновчук Алексей Николаевич, старший преподаватель, Смоленский филиал Международного юридического института, г. Смоленск

Аннотация. В статье рассматриваются критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, анализируется их содержание и недостатки, а также предлагаются варианты повышения эффективности выездных проверок.

Ключевые слова: ФНС, выездные проверки, налоговый контроль, администрирование налогов, налоговое планирование, налоги, налогоплательщик.

Abstract. The article considers the criteria of self-assessment of risks for taxpayers of the concept of planning system of exit tax audits, analyzes their content and shortcomings, and offers options to improve the effectiveness of exit tax audits.

Key words: FTS, exit tax audit, tax control, tax administration, tax planning, taxes, taxpayer.

Налоговой контроль является на данный момент одним из самых эффективных инструментов осуществления фискальной и контрольной функции налогов. Налоговая проверка при этом является еще и наиболее удобным функциональным средством для осуществления налогового контроля. При этом особо выделяется выездная налоговая проверка, являющаяся не только инструментом, помогающим всесторонне изучить хозяйственную жизнь предприятия, но и является гибким инструментом, помогающим взаимодействию налогоплательщика и органов налогового контроля.

Методологической основой для проведения выездных налоговых проверок является «Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [1]. Основными целями, которыми руководствовались создатели концепции, являются:

— создание системы планирования выездных налоговых проверок;

- создание благоприятных условий для повышения налоговой и финансовой грамотности у налогоплательщиков;
- обеспечение гарантированного роста доходов бюджета страны, путем увеличения объема исполняемых налогоплательщиками обязанностей, а также увеличения числа налогоплательщиков;
- создание полноценной информационной базы для обеспечения подготовленности налогоплательщиков к предстоящим выездным проверкам;

Концепцией планирования выездных налоговых проверок также утверждается перечень критериев, по которым налоговые органы и налогоплательщики способны определить, имеют ли место основания для проведения выездного контроля. Главной идеей создания концепции планирования выездных проверок было улучшение информационной осведомленности налогоплательщиков. Такой подход связан с большим числом налогоплательщиков, представляющих теневой сектор экономики и осуществляющих там финансово-хозяйственную деятельность. Мотивация к прекращению такой деятельности есть и остается основной задачей созданной концепции. Рассмотрим каждый критерий.

1. Одним из основных критериев, которые используются при планировании выездных проверок, является показатель налоговой нагрузки. При этом такой критерий должен отвечать определенным требованиям, к примеру, средним показателям по деятельности, которую осуществляет налогоплательщик. Показатель налоговой нагрузки при этом должен быть ниже, чем показатели среднего уровня среди других субъектов хозяйственной деятельности. Такой критерий способен показать, какие именно характеристики финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика указывают на нарушение им налогового законодательства. К таким характеристикам обычно относят выручку (доходы, уменьшенные на величину расходов), либо совокупный доход. При значительных показателях финансово-хозяйственной деятельности, но, в тоже

время, при низких величинах налоговых платежей, у налоговых органов появляются основания для проведения проверки такого налогоплательщика.

2. Другим немаловажным критерием, используемым при планировании выездных проверок налоговыми органами, является характер отражения убытков в бухгалтерской отчетности. Перенесение убытков на несколько налоговых периодов, либо их перманентное отражение в течение нескольких лет является явным основанием для проверки предприятия налоговыми органами. Это связано с прямым противоречием цели существования любой коммерческой организации. Если предприятие функционирует в течение нескольких налоговых периодов, но при этом несет убытки, налоговые органы имеют все основания заподозрить налогоплательщиков, владеющих данным предприятием в неправомерном скрывании доходов, либо излишнем завышении расходов.

3. Необходимым критерием мониторинга финансово-хозяйственной деятельности различных предприятий является контроль за суммами возмещений и вычетов по налогу на добавленную стоимость. Зачастую, чтобы получить значительный вычет по НДС, либо получить зачет по налогу в связи с излишне уплаченными суммами выплат налогоплательщик отражает в налоговом учете именно те суммы уплаченного НДС, которые подлежат вычету. Если по окончании налогового периода выясняется, что доля налоговых вычетов по НДС по отношению к суммам уплаченного налога превышает 90%, то у налоговых органов есть все основания подозревать налогоплательщика в уклонении от уплаты налога на добавленную стоимость.

4. При оценке финансово-хозяйственной деятельности предприятия налоговые органы, прежде все, учитывают динамику получения доходов и расходов. При превышении темпов роста расходов над темпами роста доходов появляется основание утверждать, что налогоплательщик пытается скрыть часть полученного дохода, либо завысить величину понесенных расходов. В этом случае, опять же, возникает противоречие с основным мотивом деятельности коммерческой организации - максимизация доходов при минимизации затрат,

которое дает основание полагать, что налогоплательщики, ответственный за финансово-хозяйственную деятельность предприятия нарушают налоговое законодательство.

5. Немаловажной проблемой, возникающей в процессе осуществления налогового контроля, является противодействие уклонению налогоплательщиков от уплаты сумм взносов во внебюджетные фонды и вывода доходов физических лиц из оборота с последующим их перечислением в виде необлагаемых налогами выплат. Такой метод ухода от исполнения обязанности налогоплательщика достаточно распространен на малых и средних предприятиях. Существует два варианта осуществления таких уклонения:

- выплата заработной платы или вознаграждений в т.н. «конвертах», то есть неотражения части выплат физическим лицам в кассовых операциях;
- другим способ является изменение распорядка трудового дня, путем перевода работников на сокращенные трудовые сутки.

Борьба с подобными нарушениями является приоритетной для налоговых органов, так как налогоплательщик в данном случае не только скрывает часть своего дохода, но и нарушает законные права физических лиц на получение услуг фонда обязательного медицинского страхования, фонда социального страхования и пенсионного фонда России.

Законодательное введение специальных налоговых режимов должно было мотивировать налогоплательщиков к соблюдению законодательства о налогах и сборах путем предоставления освобождения от уплаты некоторых налогов путем замены их упрощенной ставкой. В тоже время, многими налогоплательщиками осуществляется злоупотребление использованием специальных режимов путем укрытия доходов либо завышения доходов для соответствия финансовых показателей предприятия предельных значений, по которым осуществляется переход с использования специального налогового режима на обычную систему налогообложения.

6. Еще одним критерием отбора налогоплательщиков, являющимися индивидуальными предпринимателями, для проведения выездного контроля является уличение их в злоупотреблении профессиональными вычетами. В этом случае налоговые органы обращают внимание на отраженные суммы расходов, максимально приближенных к суммам полученных доходов.

7. Уклонение от обязанности налогоплательщика путем использования так называемых цепочек контрагентов, осуществляющим перекупку продукции без обоснованных экономических или производственных причин, является достаточно распространенным критерием, по которому налоговые органы способны уличить налогоплательщика в получении необоснованной выгоды. Постановлением Пленума Высшего Арбитражного Российской Федерации №53 от 12.10.2006 [2] установлено понятие необоснованной экономической и налоговой выгоды. Благодаря пунктам данного постановления у налоговых органов появились инструменты при определении сделок с участием «фирм-однодневок», зеркальных сделок и т.п.

8. Еще одним немаловажным критерием для проведения выездного контроля является прямое нарушение налогоплательщиком порядка представления налоговым органам пояснений и документов, запрошенных при проведении камерального налогового контроля. Такие действия являются прямым нарушением налогового законодательства, так как дают основания полагать, что налогоплательщик скрывает факты финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

9. При уклонении от обязанностей налогоплательщика организациями зачастую применяется метод т.н. миграции между налоговыми органами, то есть постоянное (более двух раз с момента первичной постановки на учет) изменение места нахождения и постановка на учет в разных налоговых органах. Такая «миграция» является прямым препятствием для проведения выездного контроля, поэтому является основным критерием при оценке потенциальных объектов для выездного контроля.

10. Налоговые органы при определении объектов для проведения выездного налогового контроля также обращают внимание на показатели рентабельности, отраженным в данных бухгалтерского учета. При значительном отклонении таких показателей от статистических, у налоговых органов появляется основание подозревать предприятие в занижении показателей эффективности.

11. Наиболее широкий спектр факторов оценки деятельности предприятия предлагает критерий оценки высоких налоговых рисков предприятия. К таким факторам относят:

- отсутствие непосредственных контактов руководства в процессе обсуждения условий договоров;
- отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя, либо представителя компании-контрагента, а также копий документов, удостоверяющего его личность;
- отсутствие информации о фактическом месте регистрации компании контрагента, а также о местонахождении прилегающих площадей, таких как торговые площадки, складские помещения и т.п.;
- отсутствие информации о государственной регистрации предприятия-контрагента в едином государственном реестре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Такой критерий, опять же, помогает налоговым органам в борьбе с использованием в получении необоснованной экономической выгоды путем осуществления сделок «через фирмы-однодневки».

В целом, следует отметить, что принятая концепция и описанные в ней критерии оценки предприятий оказывают благоприятное действие на взаимоотношения в сфере налогообложения между налоговыми органами и налогоплательщиками. Предложенная методика помогает не только обеспечить налоговым органам необходимыми алгоритмами взаимодействия с недобросовестными налогоплательщиками, но и выполнить назидательную функцию в отношении налогоплательщиков. Так же, проведение мероприятий

выездного налогового контроля с использованием концепции помогло со дня вступления в силу приказа ФНС России увеличить показатели налоговой нагрузки, то есть улучшить собираемость налогов и увеличить количество налогоплательщиков. Из этого следует, что выполняется основная задача создания концепции — это повышение налоговой дисциплины налогоплательщиков [4].

Однако имеющие достоинства концепции и описанные в ней критерии не отменяют ее недостатков. Например, слишком большая унификация критериев не учитывает территориальные особенности страны и экономическо-географические особенности налогоплательщиков. Налоговыми органами не всегда учитываются особенности расположения земельных участков, либо имущества налогоплательщиков, уплачивающих налоги по месту нахождения источников дохода, то есть данные по уплаченным по этим объектам налогам зачастую не поступают в те инспекции, к которым прикреплен сам налогоплательщик. Это затрудняет расчет показателей по уплате этим налогоплательщиком налогов и сборов.

В свою очередь, многие из описанных в концепции критериев имеют недостаток квалификационных критериев, затрудняющих расчет показателей налоговой нагрузки, в частности из-за особенностей финансовой деятельности, социальной деятельности, деятельности, связанной со страхованием и предоставлением медицинских услуг, существуют затруднения в расчете налоговой нагрузки. К тому же, при расчете налоговой нагрузки следует учитывать не только суммы собранных налогов, но и суммы начисленных налогов.

Также существенным недостатком концепции планирования налоговых проверок является отсутствие приоритетов при использовании критериев, это, опять же связано с многообразием видов финансово-хозяйственной деятельности. Это приводит к тому, что часть налогоплательщиков включается в план выездных проверок просто из-за соответствия определенному критерию, хотя при дальнейшем анализе выясняется, что в проведении налогового контроля не было необходимости. Так же многие критерии следует использовать в сочетании с

другими, так как совпадают преследуемые цели, например многие критерии выработаны для борьбы с «фирмами-однодневками».

На сегодняшний день выездная налоговая проверка является, наиболее трудоемкой, требующей максимальных затрат рабочего времени и высокого уровня квалификации сотрудников налоговых органов. Поэтому его проведение в первую очередь целесообразно, лишь в исключительных случаях, когда затраты на проверку могут оправдаться [3. с. 752-758].

Стоит также отметить и другие недостатки выездного контроля. При всей неоспоримой эффективности выездного налогового контроля, проверяемый период несопоставим с периодом вынесения решения о проверке. Согласно статье 89 НК РФ проверка проводится за три года, которые предшествуют году вынесения решения о проверке. Это означает, что вынесение решение о проверки будет произведено со значительным опозданием.

В свою очередь, отсрочка срока проведения налоговой проверки может привести к тому, что документы бухгалтерского учета, которые налогоплательщик обязан хранить в течение трех лет, могут быть попросту утеряны. Также, трехлетний срок привлечения к ответственности налогоплательщика может сказаться, при затягивании сроков проведения проверки. То же касается контрагентов и других предприятий, проверка которых потребует больший срок.

Негативные эффекты налогового контроля можно избежать путем планомерной модернизации существующей системы контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Например, снятие обязанности по исчислению налога с налогоплательщиков позволило бы значительно сократить количество процедур налогового контроля. Сама сущность выездного контроля способствует затормаживанию налогового процесса, поэтому увеличение роли текущего контроля в перспективе увеличило бы не только фискальные показатели, но и помогло бы развитию налоговой дисциплины у налогоплательщиков. Для этих же целей необходимо увеличить роль предварительного контроля, для разрешения спорных ситуаций на стадии их формирования.

Совершенствование налогового администрирования должно осуществляться комплексно на основе проведения мероприятий в отношении организации деятельности налоговых органов, улучшения форм и методов налогового контроля, включая меры, связанные с исчислением и уплатой отдельных налогов.

Список используемых источников:

1. Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок" // <http://www.consultant.ru>
2. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" // <http://www.consultant.ru>
3. Ансоков Р.Т. Организационно-правовые аспекты проведения выездных налоговых проверок // Аллея науки, т.2, № 9 Издательский центр "Quantum", 2017. с. 752-758
4. Мероприятия по пресечению налоговых преступлений и уклонений от уплаты налогов физическими лицами // Перекрестова Л.В., Васильева М.В., Чухнина Г.Я. "Международный бухгалтерский учет", 2013, N 16