

Р. В. Удалов

ПРИМЕНЕНИЕ АНАЛИТИЧЕСКИХ ИНСТРУМЕНТОВ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ (ПРЕДПРОВЕРОЧНЫЙ АНАЛИЗ)

Аннотация. Налоговый контроль является неотъемлемой частью всей налоговой системы, в связи с чем, проблемы его развития напрямую связаны с ее эффективным функционированием. В данной статье нашел свое отражение процесс проведения налоговыми органами подготовительной работы, предшествующей проведению выездной налоговой проверки. Дана оценка эффективности аналитических инструментов, применяемых в работе налоговых органов. Автором предложены пути дальнейшего развития и совершенствования предпроверочного анализа при осуществлении налогового контроля в России.

Ключевые слова: экономика, налог, контроль, предпроверка, аналитика, инструмент, анализ, подготовка, развитие, эффективность.

Система налогового контроля в России столкнулась с рядом проблем, которые требуют соответствующего решения в ближайшее время. Непостоянство налогового законодательства, противоречия между законодательными актами, сложный порядок налогообложения отдельных налогов, все это влияет не только на достоверность предоставляемых налогоплательщиком сведений в части уплачиваемых им налогов и сборов, но и на качество проведения налогового контроля со стороны налоговых органов.

Налоговый контроль является неотъемлемой частью всей налоговой системы, в связи с чем, проблемы его развития напрямую связаны с ее эффективным функционированием. Речь идет о следующих проблемах:

1. Сложность процесса проведения налоговых проверок. Наиболее трудоемкой формой проведения налогового контроля является выездная налоговая проверка.
2. Большой объем трудоемких и ручных операций, выполняемых в процессе осуществления налогового контроля. В основном это связано с тем, что основной поток информации в налоговые органы поступает на бумажных носителях. Кроме того, не достаточно развито взаимодействие с органами исполнительной власти в части обмена информацией в электронном виде.
3. Отсутствие эффективного механизма отбора налогоплательщиков, в отношении которых необходимо проведение выездной налоговой проверки. В этой проблеме становится акту-

альным вопрос использования ограниченных ресурсов для достижения наилучших результатов проверок.

В связи с вышеназванными проблемами необходимо выработать единый подход к выбору налогоплательщиков, подлежащих контролю в ходе выездных налоговых проверок, с учетом особенностей отраслевой специфики, особенностей состава налогоплательщиков, состояния расчетов конкретного налогоплательщика с бюджетом, результатов предыдущих проверок и других факторов.

Выездная налоговая проверка планируется с учетом результатов камеральной проверки и является важнейшим этапом налогового контроля. В задачи планирования выездных проверок входит определение:

- перечня налогоплательщиков, подлежащих контролю;
- сроков проведения проверок;
- объемов и категорий выездных проверок;
- кадровых и материально-технических ресурсов, необходимых для проведения проверок.

Особое внимание при организации выездной налоговой проверки акцентируется на подготовительной работе, в результате которой производится предварительный анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, уровня исполнения налоговых обязательств перед бюджетом и ряда других показателей.

С 2007 года ФНС России изменила тактику планирования выездных налоговых проверок, разработав открытые для доступа налогоплательщиков

Критерии оценки рисков и Концепцию планирования выездных проверок, которая дает определенные результаты в виде дополнительных поступлений в бюджет на основе уточненных налогоплательщиками в добровольном порядке платежей.

Согласно Концепции планирование выездных налоговых проверок, утвержденной Приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333@, это открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиком для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения, в том числе общедоступным. Ранее планирование выездных налоговых проверок являлось сугубо внутренней конфиденциальной процедурой налоговых органов¹.

Ключевым фактором обеспечения эффективности и результативности выездных налоговых проверок является предпроверочный анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Он представляет собой комплекс мероприятий по сбору и анализу документов (информации) о налогоплательщике, определению сроков и объемов проведения мероприятий налогового контроля, а также по разработке общей стратегии предстоящей выездной налоговой проверки.

Целью предпроверочного анализа является создание максимально благоприятных условий для эффективного проведения налоговым органом выездной налоговой проверки².

Проведение предпроверочного анализа способствует тому, что в ходе проведения выездной налоговой проверки уделяется внимание тем финансово-хозяйственным операциям налогоплательщика, у которых наивысший уровень налоговых рисков. В результате проведения предпроверочного анализа должно быть обеспечено:

- 1) понимание налоговым органом характера и особенностей деятельности проверяемого лица;
- 2) оценка достоверности бухгалтерской и налоговой отчетности, проверяемого налогоплательщика;
- 3) установление причин отклонений финансово-экономических показателей;

¹ Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333@ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // Документы и комментарии, N 12, 13.06.2007.

² Майбурова И.А. Налоговая политика. Теория и практика. - М.: ЮРИТИ-ДАНА, 2010. - С. 51.

4) оценка финансового состояния налогоплательщика;

5) анализ изменения активов налогоплательщика;

6) определение перечня вопросов и документов, подлежащих обязательной проверке;

7) истребование информации (документов) у основных контрагентов налогоплательщика, о которых известно налоговому органу;

8) определение необходимости проведения выездной налоговой проверки аффилированных с налогоплательщиком лиц, а также у его основных контрагентов;

9) определение обязательного перечня мероприятий налогового контроля;

10) определение сроков проведения выездной налоговой проверки конкретного налогоплательщика (дата ее начала и окончания);

11) определение степени необходимости кадрового обеспечения проверки сотрудниками налогового органа;

12) организация иных мероприятий.

Максимально полно должна быть использована информация, получаемая налоговым органом из внутренних и внешних источников в рамках осуществления своей деятельности, об этом говорится в Приказе ФНС России от 23.07.2009 №ММ-8-1/24дсп@³.

К информации из внутренних источников относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами самостоятельно в процессе выполнения ими функций, возложенных на налоговую службу.

К информации из внешних источников относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами в соответствии с действующим законодательством или на основании соглашений по обмену информацией с контролирующими и правоохранительными органами, органами государственной власти и местного самоуправления, а также иная информация, в том числе общедоступная.

Сведения о налогоплательщике и его финансово-хозяйственной деятельности также можно получить из следующих основных источников:

³ Приказ ФНС России от 23.07.2009 №ММ-8-1/24дсп@ «Об утверждении Методических рекомендаций по проведению налогового мониторинга и предпроверочного анализа на основе среднеотраслевых показателей».

- предыдущий опыт работы с налогоплательщиком, который можно получить у сотрудников налогового органа, ранее участвовавших в проведении мероприятий налогового контроля в отношении данного налогоплательщика;
 - данные Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ), Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП), Единого государственного реестра налогоплательщиков (ЕГРН);
 - данные регистрационного дела налогоплательщика;
 - материалы ранее проводимых проверок (камеральных, выездных, проверок соблюдения валютного законодательства, использования контрольно-кассовой техники и т.д.) за последние 3-4 года;
 - заключения отделов камеральных проверок о необходимости включения налогоплательщика в план проведения выездных налоговых проверок, иные материалы, явившиеся основанием для отбора налогоплательщика для выездной проверки;
 - налоговые декларации, представленные налогоплательщиком;
 - информация о принятой налогоплательщиком учетной политике (для целей бухгалтерского и налогового учета);
 - сведения о выданных налогоплательщику лицензиях и сертификатах;
 - сведения о состоянии расчетов с бюджетом проверяемого налогоплательщика (наличие недоимок, переплат);
 - материалы юридического отдела (анализ судебной практики с участием конкретного налогоплательщика);
 - анализ имеющихся документов налогоплательщика (договора, первичные документы), полученные ранее налоговым органом от самого налогоплательщика (например, документы в обосновании подтверждения ставки НДС 0 процентов и налоговых вычетов и т.д.);
 - материалы проверок в отношении аффилированных лиц, свидетельствующие о возможном участии налогоплательщика в схемах уклонения от уплаты налогов;
 - материалы правоохранительных и контролирующих органов, содержащие информацию о нарушении российского законодательства;
 - информация от организаций, на которых НК РФ возложена обязанность сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщика;
 - информация энерго- и теплоснабжающих организаций, организаций водопроводно-канализационного хозяйства об объемах потребленной налогоплательщиком электро- и теплоэнергии, воды и других видов ресурсов;
 - информация, поступившая от других организаций и граждан (обращения, содержащие информацию о нарушениях налогоплательщиком налоговой дисциплины, информация, полученная по «телефону доверия» и т.д.);
 - публикации и сообщения в средствах массовой информации, относящиеся к налогоплательщику и сфере его деятельности.
- В ходе предварительного анализа рекомендуется дать оценку показателям бухгалтерской отчетности. Из нее можно подчеркнуть множество сведений о деятельности налогоплательщика, в том числе и о возможных налоговых правонарушениях и использовании схем уклонения от налогообложения.
- О данных фактах, например, может свидетельствовать отсутствие значительных изменений остатков в бухгалтерском балансе, при наличии движения денежных средств по счетам налогоплательщика – можно предположить, что имеет место занижения выручки.
- Или налогоплательщик на протяжении длительного периода времени не возвращаются заемные средства (в основном от физических лиц, в том числе и аффилированных), которые занимают значительный удельный вес в финансовых ресурсах организации.
- Также косвенными признаками наличия нарушений налогового законодательства могут являться незначительные остатки товаров в бухгалтерском балансе на отчетные даты, низкая торговая наценка, резкое сокращение имущества и др.
- При нехарактерном росте дебиторской задолженности на протяжении продолжительного времени, необходимо проанализировать движение денежных средств. Возможно, применяются неденежные расчеты с контрагентами путем взаимозачетов, бартера, векселями, уступки долга и т.п., как правило, эти лица являются либо дочерними организациями и зависимыми лицами, либо относятся к «группе риска».

Возможен уход от кредиторской задолженности путем передачи учредителями своей организации другим физическим лицам, часто по утерянным документам. После такой передачи, как правило, организация перестает отчитываться и остается в должниках.

Также не исключены случаи сознательного отражения в бухгалтерской отчетности недостоверных сведений, в целях того, чтобы сделать бухгалтерский баланс «красивым». Наиболее ярким примером является сальдирование кредиторской и дебиторской задолженности, т.е. те суммы, которые должны показываться раздельно по активу (дебиторы) и по пассиву (кредиторы), вычитаются одна из другой, и в баланс попадает только разность между ними (сальдо). Чаще всего это делается по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При выявлении в ходе предпроечного анализа обстоятельств, свидетельствующего о возможном получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, налоговый орган должен осуществить следующие мероприятия:

1) истребовать документы (информацию) о конкретной сделке проверяемого налогоплательщика у третьих лиц⁴;

2) проанализировать информацию, полученную от вышеуказанных лиц и по результатам данного анализа углубить или опровергнуть вывод о возможном получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды;

3) предусмотреть в проекте программы выездной налоговой проверки проведение мероприятий налогового контроля, а именно осмотр территорий, помещений налогоплательщика, инвентаризация, в необходимых случаях и выемка документов и предметов;

4) При наличии фактов, свидетельствующих об отклонении цены по сделке, включить в проект программы проверки вопрос правильности применения цен по сделкам для целей налогообложения;

5) инициировать при необходимости привлечение в состав проверяющей группы сотрудников органов внутренних дел;

6) инициировать параллельно выездную проверку у взаимозависимых с налогоплательщиком лиц и его контрагентов.

Для повышения эффективности аналитической функции налоговых органов в первую очередь необходимо обеспечить оперативный обмен информации о налогоплательщиках, их финансово-хозяйственной деятельности и контрагентах. Для этого целесообразно создание технологической среды и автоматизированного банка данных на основе информационных ресурсов различных ведомств.

Для сокращения трудоемкости проведения выездных налоговых проверок необходимо внедрить систему формирования и представления в электронном виде документов (информации), систему их приема и обработки, относительно налогоплательщиков. Для обмена информацией следует использовать общедоступные каналы связи в комплексе с надежными средствами защиты канала (электронный ключ, электронная подпись и т.д.)

Основной резерв повышения эффективности контрольной работы – это улучшение организации выездных налоговых проверок. Именно вопросы планирования, выбора объекта проверки и определение первостепенных вопросов, подлежащих проверке, должны являться главными в текущей деятельности налоговых органов в сфере налогового контроля. К основным направлениям решения этих задач можно указать следующее:

- концентрация внимания налоговых органов на тех отраслях экономики, которые имеют наибольший налоговый потенциал;
- совершенствование контрольной работы налоговых органов с учетом особенностей контролируемой территории и зарегистрированных налогоплательщиков;
- определение сфер деятельности с наивысшим уровнем налоговых рисков;
- выявление новых и анализ ранее выявленных схем уклонения от налогообложения;
- сочетание комплексных и тематических выездных налоговых проверок;
- организация одновременных выездных проверок аффилированных налогоплательщиков.

⁴ См. об этом: Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: (часть первая): (ред. от 30.03.2012).

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: (часть первая): (ред. от 30.03.2012) / ЗАО «Консультант Плюс» – ИБ СПС Консультант Плюс.
2. Приказ ФНС России от 23.07.2009 №ММ-8-1/24дсп@ «Об утверждении Методических рекомендаций по проведению налогового мониторинга и предпроверочного анализа на основе среднеотраслевых показателей».
3. Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333@ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок».
4. Майбурова И.А. Налоговая политика. Теория и практика. - М.: ЮРИТИ-ДАНА, 2010.

References (transliteration)

1. Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii [Elektronnyy resurs]: (chast' pervaya): (red. ot 30.03.2012) / ZAO «Konsul'tant Plyus» – IB SPS Konsul'tant Plyus.
2. Prikaz FNS Rossii ot 23.07.2009 №ММ-8-1/24dsp@ «Ob utverzhenii Metodicheskikh rekomendatsiy po provedeniyu nalogovogo monitoringa i predproverochnogo analiza na osnove sredneotraslevykh pokazateley».
3. Prikaz FNS Rossii ot 30 maya 2007 g. №ММ-3-06/333@ «Ob utverzhenii kontseptsii sistemy planirovaniya vyezdnykh nalogovykh proverok».
4. Mayburova I.A. Nalogovaya politika. Teoriya i praktika. - M.: YuRITI-DANA, 2010.