

## **СОВРЕМЕННЫЕ КРИТЕРИИ ОТБОРА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ДЛЯ ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ И ИХ АТОМАТИЗАЦИЯ**

**Ю. В. Потапова**, студентка V курса экономического факультета ГОУВПО «Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарёва»

*В статье рассматриваются современные критерии отбора налогоплательщиков для проведения налоговой проверки путем их автоматизации. Определены основополагающие критерии, которыми руководствуются работники налоговых органов для повышения результативности налоговых проверок.*

Ключевые слова: налоговые проверки, критерии, отбор, налогоплательщик, автоматизация

Основные формы проведения налоговыми органами налогового контроля установлены ст. 82 Налогового кодекса РФ. В соответствии с ней выделяют: камеральные и выездные налоговые проверки. Также Налоговым кодексом определены основные требования к организации и проведению выездных налоговых проверок налогоплательщиков. Естественно особый интерес налогоплательщиков обычно вызывают вопросы критериев и порядка планирования выездных налоговых проверок, которые до настоящего времени являлись сугубо конфиденциальной информацией налоговых органов.

В последние годы подход налоговых органов к выездным проверкам сильно изменился. Время бесполезных проверок ушло. Сейчас налоговики серьезно озабочены результативностью налоговой проверки, в том числе в случае судебных разбирательств. В связи с этим особое внимание уделяется предварительной подготовке контрольных мероприятий и высокому качеству их проведения. Для этого налоговый орган должен особенно тщательно подойти к выбору объекта проведения проверки и определить ее целесообразность.

Первоначально нормативно-правовым актом определяющим критерии отбора налогоплательщиков для налоговой проверки был Приказ Федеральной налоговой службы России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333 "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок", в котором было введено одиннадцать признаков, наличие которых свидетельствует о том, что у налогоплательщика есть высокие шансы попасть в поле зрения налоговых органов и выступить объектом выездной налоговой проверки.

В середине октября 2008 года вышел новый Приказ Федеральной налоговой службы России от 14.10.2008 № ММ-3-2/467, в котором была утверждена новая концепция планирования выездных налоговых проверок. В дополнение к одиннадцати уже существующим критериям отбора кандидатов на проведение выездной налоговой проверки в ней введен дополнительный, двенадцатый, критерий оценки налогоплательщиков[1].

Таким образом, в настоящее время, при оценке финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков и выборе потенциальных объектов выездных налоговых проверок, налоговые органы руководствуются двенадцатью критериями (признаками). Наличие любого из них может спровоцировать для налогоплательщика назначение выездной налоговой проверки. К их числу относятся следующие признаки:

1. Налоговая нагрузка у налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности).

При оценке уровня налоговой нагрузки налогоплательщика следует отталкиваться от данных, приведенных в Приложении № 3 к Приказу ФНС России от 14.10.2008 № ММ-3- 2/467. При этом налоговая нагрузка рассчитана как соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики.

2. В бухгалтерской или налоговой отчетности налогоплательщика, на протяжении нескольких налоговых периодов отражаются убытки.

Налогоплательщик попадает в поле зрения налогового органа по данному признаку при условии, если его финансово-хозяйственная деятельность осуществлялась с убытком в течение двух и более календарных лет. Налогоплательщик попадает в поле зрения налогового органа при условии, если его финансово-хозяйственная деятельность осуществлялась с убытком в течение двух и более календарных лет

3. В налоговой отчетности за определенный период отражены значительные суммы налоговых вычетов.

Сумма налоговых вычетов рассматривается как значительная в том случае, если доля вычетов по НДС от суммы начисленного с налоговой базы данного налога равна либо превышает 89% за период 12 месяцев.

4. Темп роста расходов налогоплательщика опережает темп роста его доходов от реализации товаров (работ, услуг).

Темп роста расходов и доходов сопоставляется налоговым органом по данным налоговой отчетности, а также по данным финансовой отчетности.

5. Величина среднемесячной заработной платы на одного работника, рассчитанная для налогоплательщика, ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.

6. Налогоплательщик неоднократно приближался менее чем на 5% к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, предоставляющих право применять специальные налоговые режимы.

Данный критерий применяется по отношению к налогоплательщикам, применяющим специальные налоговые режимы (упрощенная система налогообложения, единый сельскохозяйственный налог, единый налог на вмененный доход).

7. Сумма расходов, отражаемая индивидуальным предпринимателем, максимально приближена к сумме его дохода, полученного за календарный год.

Данный признак применяется только в отношении индивидуальных предпринимателей.

8. Финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщика построена на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками ("цепочки контрагентов") без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).

9. Налогоплательщик не представил пояснения на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности[1].

Данный критерий считается выполненным в случае, если налогоплательщик без объективных причин не представил в налоговый орган пояснения относительно выявленных в ходе камеральной налоговой проверки ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) относительно противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявленных несоответствий сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, в случае если в целях, предусмотренных пунктом 3 статьи 88 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик вызван в налоговый орган на основании письменного Уведомления о вызове налогоплательщика, содержащего требование представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

10. Налогоплательщик неоднократно осуществлял снятие с учета и постановку на учет в налоговых органах в связи с изменением места нахождения ("миграция" между налоговыми органами).

Налоговый орган обращает внимание не на любую смену места нахождения, а на неоднократные попытки сменить место постановки на налоговый учет в период проведения выездной налоговой проверки. Как установлено в Приложении № 2 к Приказу ФНС России от 14.10.2008 № ММ-3-2/467, для налоговых органов имеют значение только те ситуации, в которых имели место два и более случаев, когда налогоплательщик инициировал в период проведения выездной налоговой проверки смену места нахождения, сопровождающуюся переходом в другую налоговую инспекцию.

11. Уровень рентабельности по данным бухгалтерского учета налогоплательщика значительно отклоняется от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.

Данные о среднеотраслевых показателях рентабельности приводятся в Приложении № 4 к Приказу ФНС России от 14.10.2008 № ММ-3-2/467. Значительным отклонением от среднего уровня рентабельности является отклонение на 10% и более.

12. Налогоплательщик ведет деятельность с высоким налоговым риском.

По мнению ФНС России, о высоком налоговом риске хозяйственной деятельности может свидетельствовать либо способ ее осуществления, либо характер взаимоотношений налогоплательщика с его контрагентами.

При определенных условиях налоговый орган может оценить контрагента налогоплательщика в качестве "проблемного", а сделку, совершенную с таким контрагентом, – в качестве сомнительной. Это возможно при наличии следующих признаков:

- отсутствие личных контактов руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-поставщика и руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-покупателя при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров;

- отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя компании-контрагента, копий документа, удостоверяющего личность;

- отсутствие документального подтверждения полномочий представителя контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;

- отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских и/или производственных и/или торговых площадей;

- отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (нет рекламы в СМИ, рекомендаций партнеров, сайта контрагента и т.п.).

– отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ.

Риск признания контрагента "проблемным", а совершенной с ним сделки – сомнительной дополнительно повышается в случае одновременного присутствия следующих обстоятельств:

– контрагент, имеющий вышеуказанные признаки, выступает в роли посредника;

– наличие в договорах условий, отличающихся от существующих правил (обычаев) делового оборота (например, длительные отсрочки платежа, поставка крупных партий товаров без предоплаты или гарантии оплаты, несопоставимые с последствиями нарушения сторонами договоров штрафными санкциями, расчеты через третьих лиц, расчеты векселями и т.п.);

– приобретение через посредников товаров, производство и заготовление которых традиционно производится физическими лицами, не являющимися предпринимателями (сельхозпродукция, вторичное сырье (включая металлолом), продукция промысла и т.п.);

– выпуск, покупка/продажа контрагентами векселей, ликвидность которых не очевидна или не исследована, а также выдача/получение займов без обеспечения (при этом негативность данного признака усугубляет отсутствие условий о процентах по долговым обязательствам любого вида, а также сроки погашения указанных долговых обязательств больше трех лет);

– существенная доля расходов по сделке с "проблемными" контрагентами в общей сумме затрат налогоплательщика, при этом отсутствие экономического основания целесообразности такой сделки при одновременном отсутствии положительного экономического эффекта от ее осуществления и т.п.

Чем больше вышеперечисленных признаков одновременно присутствуют во взаимоотношениях налогоплательщика с контрагентами, тем выше степень его налоговых рисков и тем больше вероятность проведения в отношении него выездной налоговой проверки.

Однако все эти 12 критериев мало приспособлены для автоматизированного отбора. Выполнение функций по формированию группы налогоплательщиков в план проведения выездных проверок осуществляется в автоматизированной системе «Электронная обработка данных» в рамках следующих режимов:

- «Анализ финансово-хозяйственной деятельности»;
- «Сложные аналитические структуры»;
- «Группы налогоплательщиков»;
- «Интегральный показатель + рейтинговый анализ ФХД»;

Комплекс задач «Анализ финансово-хозяйственной деятельности» обеспечивает применение основных принципов и направлений реализации процедур отбора налогоплательщиков и предназначен:

- для формирования исходного списка налогоплательщиков по различным критериям отбора с целью включения в план проведения выездных проверок;
- для корректировки исходного списка в соответствии с заданными факторами необходимости проведения выездной налоговой проверки;
- для определения расчетных значений экспертных оценок, характеризующих вероятность выявления у данного объекта налоговых нарушений;
- для окончательного отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок;

Функциональный блок «Сложные аналитические структуры» выполняет следующие функции:

- проверка логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями, необходимыми для исчисления налогооблагаемой базы;
- проверка сопоставимости отчетных показателей с аналогичными показателями предыдущего отчетного периода;

– анализ уровня и динамики основных финансовых показателей деятельности налогоплательщика и др.;

При работе в рамках функционального блока «Группы налогоплательщиков» налоговый инспектор получает возможность проанализировать финансовое состояние налогоплательщика или его налоговую деятельность и на основании этого анализа сформировать группы налогоплательщиков для включения в план проведения выездных проверок на планируемый отчетный период.

Процесс формирования списка налогоплательщиков для включения в план выездных проверок состоит из формирования исходного списка налогоплательщиков и его первичной оптимизации. Построение списка налогоплательщиков происходит на основании всей имеющейся информации о налогоплательщике в базе данных Системы ЭОД. Имеются несколько возможностей формирования исходного списка налогоплательщиков:

- 1) формирование в автоматизированном режиме «стандартных групп», включающих налогоплательщиков, которые:
  - не проверялись вообще;
  - не проверялись в течении N лет;
  - допустили нарушения, выявленные в ходе последних проверок;
  - находятся в стадии ликвидации;
  - относятся к категории крупнейших и т.д.;

2) формирование группы налогоплательщиков по текущему списку. Такой способ применяется, если список формируется на основании указаний вышестоящих органов или сторонних организаций, либо при отборе налогоплательщиков методом случайного выбора.

3) формирование групп налогоплательщиков по условиям. Налоговый инспектор получает в распоряжение систему запросов, которые представляют ему возможность формировать списки для различных объектов по условиям, которые накладываются на значение выбранных атрибутов;



4) формирование групп налогоплательщиков по комбинации ранее созданных групп. В данном режиме создается результирующая группа на основании различных условий и операций над выбранными группами-операциями. С группами можно выполнять следующие операции: объединение, вычитание, отрицание, пересечение.

Режим «Интегральный показатель + рейтинговый анализ ФХД» позволяет провести комплексное исследование организаций, то есть согласованное изучение совокупности показателей, отражающих практически все аспекты хозяйственных процессов, и в итоге получить комплексную оценку финансово-хозяйственной деятельности организаций, содержащей обобщенные выводы о результатах исследования[3].

Итоговый показатель рейтинговой оценки рассчитывается путем равенства каждого показателя финансового состояния налогоплательщика с таким же показателем условного эталонного налогоплательщика, имеющего наилучшие результаты по всем сравниваемым параметрам. Алгоритм сравнительной рейтинговой оценки финансового состояния налогоплательщика может быть представлен последовательностью следующих действий:

1. Исходные данные представлены в виде матрицы  $A$  – таблицы, где по строкам записаны номера показателей ( $i = 1, 2, \dots, n$ ), а по графам – номера показателей ( $j = 1, 2, 3, \dots, m$ ).

2. Создается эталонный налогоплательщик ( $m+1$ ), значение каждого показателя финансово-хозяйственной деятельности которого равно максимальному значению соответствующего показателя по налогоплательщикам  $1, 2, \dots, m$ ,

$$A_{i(m+1)} = \max(A_{i1}, A_{i2}, \dots, A_{im}).$$

3. Определяются стандартизированные показатели финансового состояния налогоплательщика. Для этого исходные показатели матрицы  $A$  нормируются в отношении соответствующего показателя эталонного налогоплательщика по формуле:

$$X_{ij} = \frac{A_{ij}}{A_i(m+1)},$$

где  $X_{ij}$  – стандартизированные показатели финансового состояния  $j$ -го налогоплательщика по  $i$ -му показателю;

$A_{ij}$  – значение  $i$ -го показателя  $j$ -го налогоплательщика;

$A_i(m+1)$  – значение  $i$ -го показателя эталонного налогоплательщика.

4. Для каждого анализируемого налогоплательщика значение его рейтинговой оценки определяется по формуле:

$$R_j = \sqrt{(1 - X_{1j})^2 + (1 - X_{2j})^2 + \dots + (1 - X_{nj})^2},$$

где  $R_j$  – рейтинговая оценка для  $j$ -го налогоплательщика;

$X_{1j}, X_{2j}, \dots, X_{nj}$  – показатели  $j$ -го анализируемого налогоплательщика[3].

Безусловно, наличие критериев отбора налогоплательщиков для проведения налоговой проверки является плюсом. Однако их нельзя использовать как догму, ведь любое отклонение от утвержденных показателей не всегда свидетельствует о совершении налогового правонарушения. Кроме того, критерии достаточно расплывчатые, что опять создает почву для злоупотреблений. Они должны служить определенным ориентиром, как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков.

Совершенствование критериев отбора налогоплательщиков для выездной налоговой проверки путем их автоматизации, позволяет в значительной степени облегчить процесс планирования проверки: затрачивается меньшее количество рабочего времени, уменьшается трудоемкость, увеличивается результативность и т.д.

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ

1 Приказ ФНС России от 14.10.2008 № ММ-3-2/467 « О концепции планирования выездных налоговых проверок».

2 Бетина Т. А. Об использовании и эффективности автоматизированного налогового контроля /Т. А.Бетина // Налоговый вестник – 2005. – № 7. – С. 78-85.

3 Родина О. В. О критериях отбора налогоплательщиков для включения в план выездной налоговой проверки/О.В. Родина // Налоговый вестник. – 2008. – №8. – С. 95-99.

4 Смирнова Е. Е. Особенности планирования выездных налоговых проверок/Е.Е. Смирнова // Налоговый вестник – 2008. – №3. – С. 15-107.