

О ПЕРСПЕКТИВНОМ ПЛАНИРОВАНИИ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Е. И. Тишкина, студентка IV курса экономического факультета ГОУВПО «Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарёва»

В статье рассматриваются этапы перспективного планирования выездных налоговых проверок. В заключение автор показывает преимущества перспективного планирования ВНП как одного из направлений повышения эффективности выездного налогового контроля.

Ключевые слова: выездная налоговая проверка, перспективное планирование, налоговые риски, предпроверочный анализ, план проведения выездных налоговых проверок

Выездные налоговые проверки являются основной и наиболее эффективной формой налогового контроля. При этом они должны отвечать требованиям безусловного обеспечения законных интересов государства и прав налогоплательщиков, повышения их защищённости от неправомерных требований налоговых органов и создания для налогоплательщиков максимально комфортных условий для исчисления и уплаты налогов.

Чтобы выездные налоговые проверки стали действенным инструментом налогового контроля, особое внимание должно уделяться правильному и обоснованному отбору налогоплательщиков для проведения таких проверок и совершенствованию механизмов их подготовки и планирования.

Поэтому вполне очевидно, что для назначения ВНП в отношении конкретного налогоплательщика должны быть веские причины, а сама проверка должна быть высокоэффективной.

Принятие ФНС России Концепции системы планирования выездных налоговых проверок от 30 мая 2007 года, предусматривающей открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения таких проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения, во многом обусло-

вило переход к перспективному планированию выездных налоговых проверок.

В целях повышения обоснованности включения объектов в план проведения выездных налоговых проверок и улучшения предпроверочной подготовки перспективное годовое планирование целесообразно осуществлять в следующие три этапа:

1-й этап – Оценка налоговых рисков налогоплательщиков.

Ежегодно по окончании срока представления годовой налоговой и бухгалтерской отчетности налоговыми органами должна проводиться оценка рисков налогоплательщиков в соответствии с разработанными ФНС России общедоступными критериями самостоятельной оценки рисков.

На данном этапе налоговыми органами формируются списки налогоплательщиков, соответствующих критериям рисков (по каждому критерию – отдельный список) [1, с. 27].

Очевидно, что определение зон риска и отбор на их основе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок должны осуществляться не вручную, а в автоматизированном режиме. Поэтому повышение эффективности налогового контроля во многом связано с переходом к информационным технологиям, позволяющим полностью автоматизировать процессы определения зон риска и отбора налогоплательщиков с наиболее характерными отклонениями уровней, динамики, соотношений отчетных показателей от допустимых для организаций соответствующих отраслей экономики значений [2].

2-й этап – Формирование перспективного перечня налогоплательщиков для планирования выездных налоговых проверок на следующий год.

На данном этапе налоговыми органами производится:

- автоматизированное сопоставление сформированных списков между собой в целях выявления налогоплательщиков, соответствующих максимальному количеству критериев рисков;
- формирование списка налогоплательщиков, у которых вероятность нарушений налогового законодательства максимальна.

Первоочередному отбору подлежат те налогоплательщики, в отношении

которых у налогового органа имеются сведения об их участии в схемах ухода от налогообложения или в схемах минимизации налоговых обязательств и (или) результаты проведённого анализа финансово-хозяйственной деятельности которых свидетельствуют о предполагаемых налоговых правонарушениях [3].

Применение системы предварительного отбора объектов для перспективного планирования выездных проверок на следующий год позволит налоговым органам обеспечить максимальную концентрацию усилий на проверках тех налогоплательщиков, вероятность обнаружения нарушений у которых наиболее реальна.

Однако соответствие налогоплательщика критериям ещё не означает, что налогоплательщик нарушил налоговое законодательство. Решение о достоверности отражения в налоговой отчётности результатов деятельности налогоплательщика может быть принято только на основании всестороннего анализа финансово-экономических показателей его деятельности, проводимого на следующем этапе перспективного планирования и включающего несколько уровней.

3-й этап – Формирование плана выездных налоговых проверок на следующий год.

На данном этапе налоговыми органами анализируется вся имеющаяся в налоговом органе информация о налогоплательщиках, включённых в перспективный перечень.

Представляется, что анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика должен проводиться за три года и включать следующие уровни:

1. Анализ общих сведений о налогоплательщике;
2. Анализ финансово-экономических показателей деятельности налогоплательщика:
 - 2.1 анализ сумм налоговых обязательств;
 - 2.2 анализ показателей налоговой отчётности и информационных ресурсов налогового органа;
3. Анализ результатов налогового контроля;

4. Выводы по результатам проведённого анализа.

На первом уровне проводится анализ общих сведений о налогоплательщике, которые включают в себя:

- полное наименование налогоплательщика, его ИНН и КПП;
- значения общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков, которым соответствует налогоплательщик;
- юридический адрес налогоплательщика, принадлежность данного адреса к адресам массовой регистрации; фактический адрес деятельности налогоплательщика;
- дата государственной регистрации налогоплательщика;
- сведения о наличии обособленных подразделений (названия, КПП, даты создания);
- сведения о руководителе организации (фамилия, имя, отчество, сведения об участии в уставном капитале других коммерческих организаций) и об организациях, в которых он также является руководителем;
- сведения о главном бухгалтере организации (фамилия, имя, отчество, сведения об участии в уставном капитале других коммерческих организаций) и об организациях, в которых он также является главным бухгалтером;
- сведения об учредителях (наименование (фамилия, имя, отчество), ИНН, КПП, адрес, размер вклада и доля в уставном капитале) и об их участии в уставном капитале других коммерческих организаций;
- сведения о коммерческих организациях, учрежденных налогоплательщиком (зависимые и дочерние организации);
- заявленные в учредительных документах виды деятельности, ОКВЭД;
- сведения о выданных налогоплательщику лицензиях;
- сведения о зарегистрированной контрольно-кассовой технике, суммы выручки по данным фискальных отчётов контрольно-кассовой техники (при наличии), сведения о выявленных нарушениях по применению контрольно-кассовой техники;
- сведения об открытых счетах в банках.

Анализ общих сведений о налогоплательщике позволит налоговым органам составить общее представление о нём и выявить взаимозависимых лиц, что позволит в дальнейшем провести более глубокий анализ его деятельности.

Второй уровень – анализ финансово-экономических показателей деятельности налогоплательщика – предполагает:

1) анализ сумм налоговых обязательств налогоплательщика, который включает анализ уровня и динамики:

- сумм исчисленных и уплаченных налоговых платежей;
- налоговой нагрузки налогоплательщика.

В ходе анализа сумм налоговых обязательств налоговыми органами выявляются тенденции изменения перечисленных показателей, исследуются повлиявшие на них факторы, излагаются обстоятельства несоответствия между исчисленными и поступившими суммами налоговых платежей (при их наличии).

Анализ сумм налоговых обязательств позволит налоговым органам оценить динамику налоговой нагрузки налогоплательщика, а при выявлении случаев ее снижения при одновременном росте сумм полученных доходов – исследовать причины подобных фактов.

2) анализ показателей налоговой отчётности и информационных ресурсов налогового органа.

Анализ показателей налоговой и бухгалтерской отчётности налогоплательщика подразумевает анализ уровня и динамики показателей отчётности.

Например:

- полученных доходов по данным налогового и бухгалтерского учёта;
- произведенных расходов по данным налогового и бухгалтерского учёта;
- отношения произведённых расходов к полученным доходам по данным налогового и бухгалтерского учёта;
- прибыли (убытка) по данным налогового и бухгалтерского учёта;
- рентабельности продаж и активов;
- налоговой базы по отчётности по страховым взносам на обязательное

пенсионное страхование и по ЕСН;

– среднесписочной численности работников;

– суммы налоговых вычетов по НДС и её удельного веса в начисленном налоге и т.п.

Анализ вышеперечисленных показателей позволит налоговым органам выявить тенденции изменения показателей финансово-хозяйственной деятельности субъекта и оценить их на наличие (отсутствие) явных противоречий. При выявлении явных противоречий налоговым органам следует проанализировать обстоятельства и причины таких противоречий.

Кроме того, налоговыми органами анализируется уровень среднемесячной заработной платы налогоплательщика, её динамика и отклонение от величин прожиточного минимума и среднеотраслевой среднемесячной заработной платы по региону. Такой анализ позволяет налоговым органам выявлять признаки схемы ухода от налогов путём выплаты заработной платы в «конвертах».

Анализ информационных ресурсов налоговых органов заключается в анализе информации, содержащейся в электронных базах данных, имеющихся в распоряжении налоговых органов.

В рамках этого анализа производится сопоставление сведений о наличии у налогоплательщика земельных объектов и объектов недвижимого имущества (с данными органов Роснедвижимости и Росрегистрации), объектов транспортных средств (с данными органов Государственной инспекции безопасности дорожного движения, Государственной инспекции маломерных судов, органов Гостехнадзора). Указанное сопоставление позволит выявить неучтённые объекты налогообложения по земельному и транспортному налогам.

Проверяется наличие в информационном ресурсе программно-информационного комплекса «Таможня» грузовых таможенных деклараций налогоплательщика по экспортным и импортным операциям.

Третий уровень – анализ результатов налогового контроля – включает анализ существа нарушений, выявленных в ходе проведённых ранее выездных и камеральных налоговых проверок, а также анализ результатов истребований

документов (информации), проведённых в соответствии со ст. 93.1 НК РФ по инициативе других налоговых органов.

Анализ результатов налогового контроля позволит выявить нормы налогового законодательства, нарушенные налогоплательщиком ранее. Вопросы соблюдения налогоплательщиком нарушенных ранее норм налогового законодательства подлежат особому изучению непосредственно в ходе предстоящей проверки.

В ходе анализа результатов налогового контроля налоговыми органами должно проверяться наличие информации об участии налогоплательщика в схемах ухода от налогов, а также анализироваться содержание сведений о данном налогоплательщике, полученных из различных внешних источников как в инициативном порядке, так и по запросам налогового органа.

Четвёртый уровень – выводы по результатам проведённого анализа. По результатам анализа финансово-хозяйственной деятельности каждого налогоплательщика, включённого в перспективный перечень для планирования выездных налоговых проверок на следующий год, налоговому органу необходимо сделать соответствующие выводы о выявленной целесообразности (или нецелесообразности) проведения выездной налоговой проверки. В случае такой целесообразности указанные выводы должны содержать:

- описание сути предполагаемых нарушений налогового законодательства;
- предполагаемую сумму доначисленных платежей в целом по налогоплательщику и в разрезе видов налогов;
- оценку возможности взыскания предполагаемых к доначислению платежей;
- предлагаемый инспектором план проведения предпроверочного анализа.

Результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности каждого налогоплательщика необходимо документально оформлять обоснованием включения налогоплательщика в план проведения выездных налоговых проверок на

следующий год [1].

Рассмотренные уровни анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика позволят комплексно проанализировать его деятельность.

Подобный комплексный анализ, для проведения которого необходимо использование всех имеющихся в налоговом органе источников информации, позволит максимально выявить предполагаемые нарушения налогового законодательства, оценить их в суммарном выражении и предложить план проведения дальнейшего предпроверочного анализа, что способствует повышению эффективности выездного контроля.

По результатам проведённого анализа на основе сделанных выводов об обоснованности планирования выездной налоговой проверки каждого налогоплательщика, включённого в перспективный перечень, формируется план проведения выездных налоговых проверок на следующий год с поквартальной разбивкой. На данном этапе из перспективного перечня «отсеиваются» налогоплательщики, комплексный анализ по которым не позволил выявить предполагаемые нарушения налогового законодательства либо свидетельствует о низкой эффективности предстоящей выездной проверки (по сумме предполагаемых доначисленных платежей).

Таким образом, анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, осуществляемый на данном этапе перспективного планирования выездных налоговых проверок, на наш взгляд, поможет налоговым органам принимать экономически обоснованные и объективные решения в отношении хозяйствующих субъектов.

Вторым преимуществом перспективного планирования выездных налоговых проверок является существенное увеличение времени на предпроверочную подготовку к предстоящим проверкам, которая начинается сразу после утверждения плана проведения выездных налоговых проверок на следующий год.

В случае поквартального планирования выездных проверок у налоговых органов остается недостаточно времени для проведения предпроверочного анализа, что отрицательно сказывается на результатах проверок. При перспектив-

ном планировании выездных налоговых проверок у налоговых органов появляется дополнительное время для тщательной всесторонней предпроверочной подготовки, что, безусловно, расширяет возможности для предпроверочного анализа.

Таким образом, переход на перспективное планирование способствует повышению общего уровня эффективности выездных налоговых проверок, что соответствует принципу экономической эффективности налогового контроля.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ

1. Васюченкова Л. В. О перспективном планировании выездных проверок / Л. В. Васюченкова // *Налоги и налогообложение*. – 2009. – № 2. – С. 27-30.

2. Васюченкова Л. В. Разработка критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков как мера по повышению налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков /Л. В. Васюченкова // *Всё о налогах*. – 2007. – № 10 (Справочно-правовая система Консультант Плюс).

3. Мясников О.А. Комментарий к Приказу ФНС России от 30.05.2007 №ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» / О. А. Мясников // *Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров*. – 2007. – № 9 (Справочно-правовая система Консультант Плюс).