

336.221.24

К вопросу об организации и осуществлении риск-ориентированного подхода при планировании контрольной работы налоговыми органами.

Т.Н. Левковская – заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита, к.э.н., проф.; Е.М. Кулешова – специалист 1 разряда отдела выездных проверок ИФНС России по г. Костроме.

Статья посвящена новой и актуальной проблеме организации и осуществления риск-ориентированного подхода при планировании контрольной работы налоговыми органами. Предложен алгоритм его реализации при осуществлении планирования выездных налоговых проверок.

Определение налогового контроля дано в статье 82 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) как деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах. Таким образом, налоговый контроль затрагивает все виды отношений, которые регулируются законодательством о налогах и сборах [1].

Система налогового контроля призвана обеспечить соблюдение баланса интересов государства и лиц, исполняющих налоговые обязанности, и реализует при этом следующие задачи (см. рис. 1) [1].

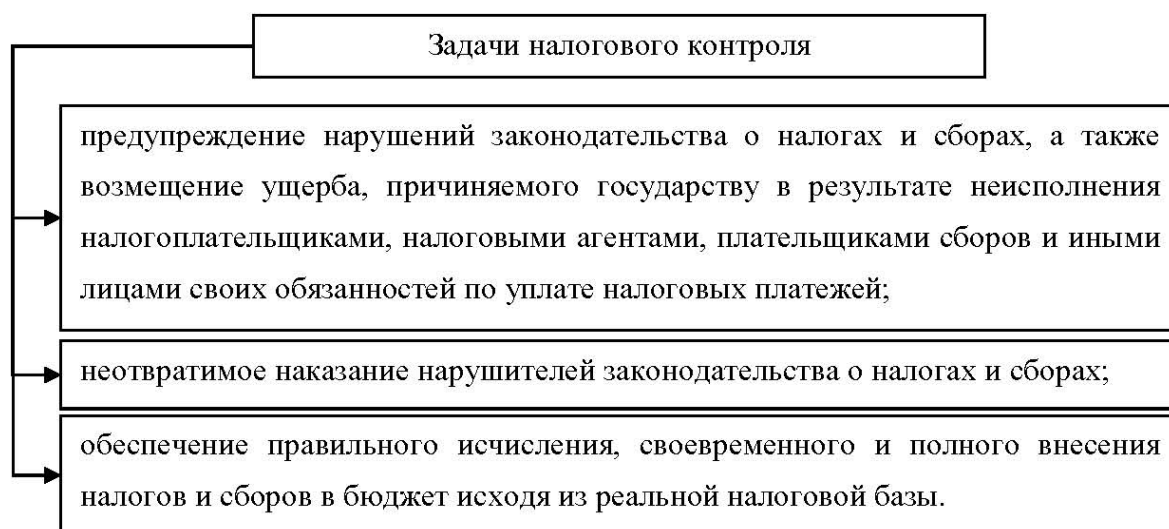


Рисунок 1 – Задачи налогового контроля

Реализация задач налогового контроля осуществляется посредством камеральных и выездных налоговых проверок [1]. Естественно, что выездная налоговая проверка – это самый эффективный вид налогового контроля, в ходе которого выводы делаются на основании проверки первичной налоговой и бухгалтерской документации.

Насколько трудоемка процедура выездной налоговой проверки, можно судить по объему выполняемых в ходе проверки работ (см. рис. 2).

При проведении проверки должностные лица налоговых органов руководствуются: Регламентом выездных налоговых проверок; законодательством субъектов РФ по региональным налогам; нормативными актами органов местного самоуправления по местным налогам; Регламентом мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками; методическими рекомендациями по проведению выездных налоговых проверок по отдельным налогам (сборам), по отдельным категориям налогоплательщиков [2].

Эффективность выездных налоговых проверок во многом зависит от правильного выбора объектов для контроля. Проблема рационального отбора налогоплательщиков для проведения налоговых проверок приобретает особую значимость в условиях значительного сокращения численности сотрудников налоговых служб (см. рис. 3) и достаточно значимых нарушений налогового законодательства (см. рис. 4) [2, 3].

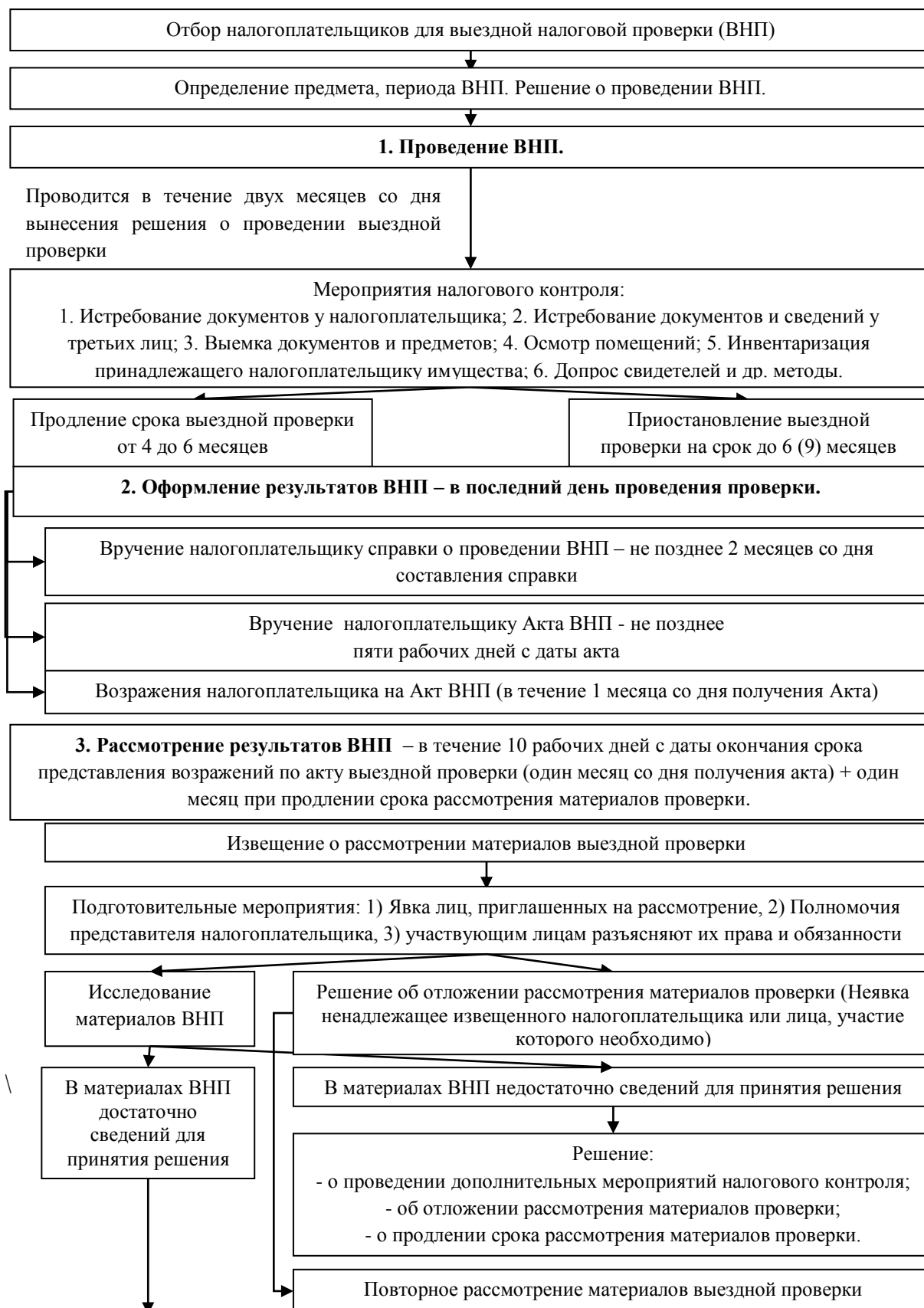




Рисунок 2 – порядок проведения выездной налоговой проверки

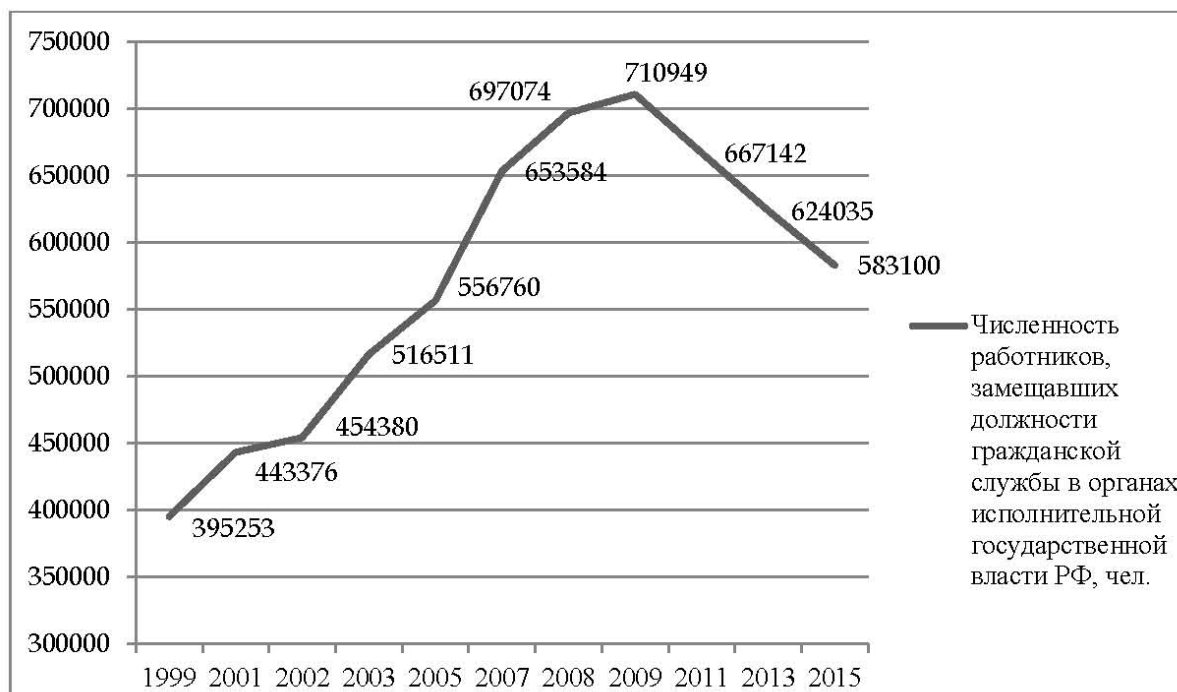


Рисунок 3 – Динамика численности работников, замещавших должности гражданской службы в органах исполнительной государственной власти РФ, за период 1999 – 2015 гг.

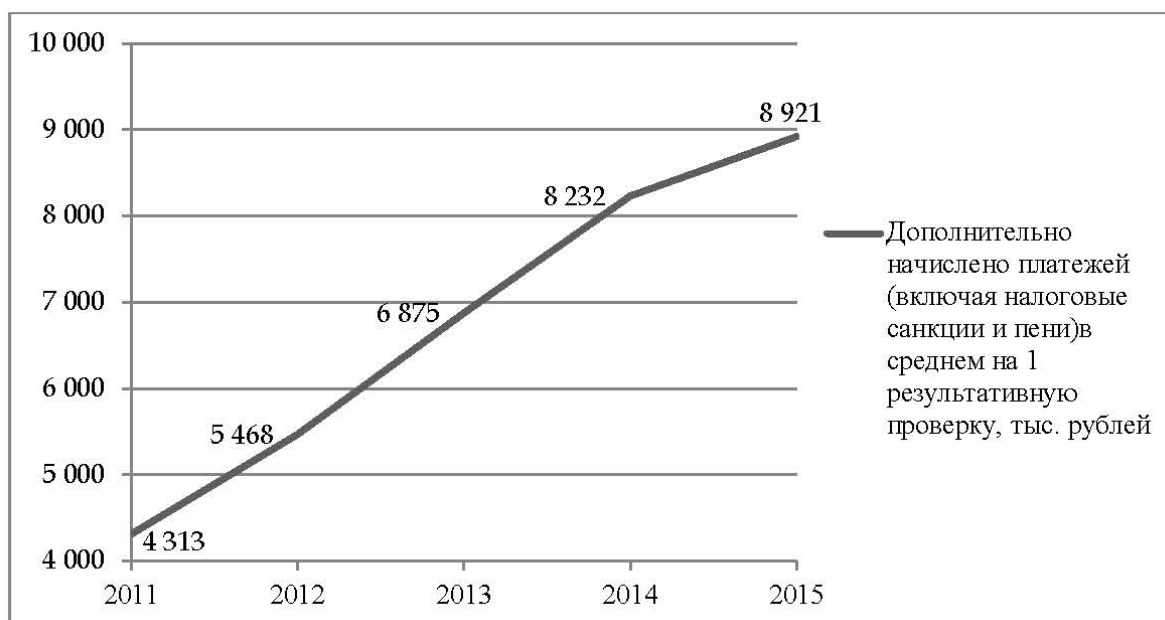


Рисунок 4 – Сумма дополнительно начисленных платежей (в том числе налоговых санкций и пени) в среднем на одну результативную проверку, тыс. руб.

В связи резким сокращением числа выездных налоговых проверок (см. рис. 5), чрезвычайно актуальной становится проблема обоснования перечня предприятий с самыми высокими налоговыми рисками, для решения которой необходимо совершенствование планирования налогового контроля [2].

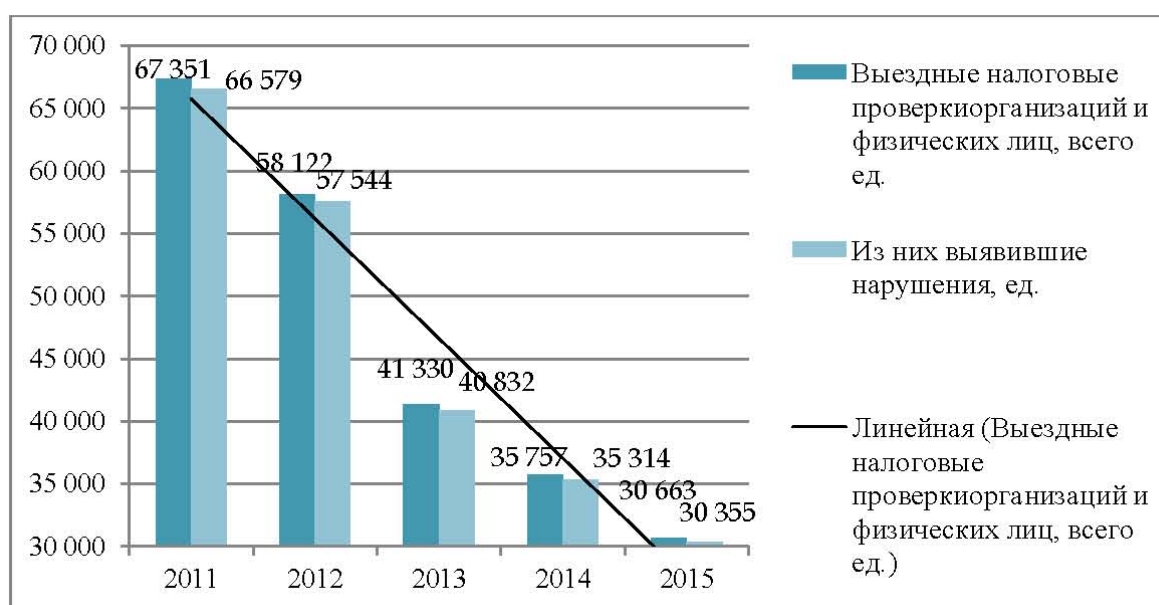


Рисунок 5 – Количество выездных налоговых проверок всего за период 2011 – 2015 гг.

Важность этой проблемы особо отмечена изменениями, которые внесены в Федеральный закон «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля». Общие положения Федерального закона дополняются применением риск-ориентированного подхода при организации государственного контроля (надзора) [4].

Что же должен представлять собой риск-ориентированный подход? Это, конечно, метод организации и осуществления государственного контроля, при котором выбор интенсивности проведения мероприятий по контролю определяется отнесением деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя к определенной категории риска значительного нарушения законодательства. Подобное определение риск-ориентированного подхода дано Поветкиной Н.А. [5].

Риск-ориентированный подход, с нашей точки зрения, должен решить три основные задачи:

- оптимизировать затраты налогового органа на проведение проверок;
- снизить издержки проверяемых лиц (организаций и индивидуальных предпринимателей);
- повысить результативность органов государственного контроля [5].

Опыт риск-ориентированного планирования успешно применяется в контрольной деятельности многих зарубежных стран, в том числе Великобритании, Португалии, США. Наибольшее распространение риск-ориентированный подход получил в таможенных службах [5].

На этапе организации риск-ориентированного подхода при планировании контрольной работы налоговыми органами проводится предпроверочный анализ деятельности экономических субъектов, позволяющий осуществить ранжирование налогоплательщиков по степени

эффективности в будущем предстоящей выездной налоговой проверки. Применяемый налоговыми органами порядок планирования проверок установлен Концепцией планирования выездных налоговых проверок (приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@). Основой данной системы является всесторонний анализ всей имеющейся у налогового органа информации, поступившей из внутренних и внешних источников [2, 6].

Для решения поставленных задач организация риск-ориентированного подхода, с нашей точки зрения, должна включать в себя процедуры, проводимые налоговыми органами в целях обработки собранной информации (см. рис.6).



Рисунок 6 – Способы обработки информации, полученной налоговыми органами в ходе предпроверочного анализа

В основе риск-ориентированного подхода должны лежать критерии оценки рисков для налогоплательщиков, подлежащих проверке. Они,

являясь открытыми и общедоступными, должны повысить прозрачность и объективность проводимых налоговыми органами контрольных мероприятий.

Приказом ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333@ определены 12 критериев оценки рисков для налогоплательщиков, используемых налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок. Критерии отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок выбираются налоговыми органами в зависимости от направлений планируемого контроля и других особенностей [6].

Мы считаем, что установленный Концепцией перечень критериев не классифицирован в зависимости от применяемой налогоплательщиком системы налогообложения и специфики его деятельности.

Предприятия, применяющие разные системы налогообложения, существенно отличаются друг от друга организацией бухгалтерского и налогового учета, имеют упрощенную форму бухгалтерской финансовой отчетности, и, следовательно, расчет тех критериев, которые предложены Концепцией планирования выездных налоговых проверок, может быть для них либо не обязательным, либо не актуальным.

В связи с этим нами предложена классификация критериев оценки риска, установленных Концепцией планирования выездных налоговых проверок, в зависимости от категории налогоплательщиков (организации и индивидуальные предприниматели) и применяемой ими системы налогообложения. Классификация критериев оценки риска для налогоплательщиков-организаций представлена в таблице 1.

Таблица 1 – Классификация критериев оценки риска для налогоплательщиков-организаций

Критерий	Метод расчета	Комментарий
Общий режим налогообложения		
Налоговая нагрузка у проверяемого налогоплательщика ниже ее среднего	Налоговая нагрузка равна отношению суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых	Критерий позволяет оценить эффективность финансово-хозяйственной деятельности

уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (по виду экономической деятельности) (1).	органов и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики (Росстата).	налогоплательщика. При низком значении показателя налоговой нагрузки критерий дает достаточные основания предполагать уклонение лица от исчисления и уплаты налогов в полном объеме.
Осуществление организацией финансово-хозяйственной деятельности с убытком на протяжении нескольких налоговых периодов (2)	Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков в течение 2-х и более календарных лет	Наличие убытков по результатам финансово-хозяйственной деятельности на протяжении нескольких лет противоречит основной цели существования хозяйствующего субъекта («максимизация прибыли - минимизация затрат»), соответственно представляемая им в инспекцию налоговая и бухгалтерская отчетность не отражает реального финансово-хозяйственного состояния налогоплательщика.
Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период (3)	Доля вычетов по налогу на добавленную стоимость от суммы начисленного с налоговой базы налога равна либо превышает 89% за период 12 месяцев.	Со стороны налоговых органов осуществляется жесткий контроль за возмещением НДС из бюджета, который обусловлен экономической природой и сущностью косвенного налога.
Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг) (4)	Несоответствие темпов роста расходов по сравнению с темпом роста доходов по данным налоговой отчетности с темпами роста расходов по сравнению с темпом роста доходов, отраженными в финансовой отчетности.	Оценка динамики изменений полученных доходов и расходов характеризует основной принцип деятельности организации – «максимизация прибыли - минимизация затрат». Таким образом, данный критерий, равно как и критерий 2, позволяет оценить возможность отражения в налоговой и бухгалтерской отчетности юридического лица

		недополученной выручки и завышенных расходов.
Специальные налоговые режимы		
Неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы (6)	Принимается во внимание приближение (менее 5%) к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, влияющих на исчисление налога для налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы налогообложения (2 и более раза в течение календарного года).	При достижении определенного уровня развития бизнеса происходят закономерное увеличение объемов получаемой выручки, расширение торговых площадей и площадей обслуживания, возникает необходимость перехода налогоплательщика со специального налогового режима на основную систему налогообложения.
Независимо от применяемого организацией режима налогообложения		
Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ (5)	Информацию о статистических показателях среднего уровня заработной платы по виду экономической деятельности в городе, районе или в целом по субъекту РФ можно получить из официальных Интернет-источников.	Низкий уровень официальной заработной платы свидетельствует о получении работниками неофициальных дополнительных выплат и, как следствие, дает основание предполагать, что налогоплательщик выводит денежные средства из оборота, как правило, с нарушением действующего налогового законодательства.
Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) (8)	Обстоятельства, свидетельствующие о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, указанные в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53.	Применение критерия позволяет выявить отражение в бухгалтерском и налоговом учете операций по финансово-хозяйственным взаимоотношениям с фирмами-«однодневками» без фактической реализации товара, выполнения работ, оказания услуг подобными контрагентами.
Непредставление налогоплательщиком пояснений на	Отсутствие без объективных причин пояснений налогоплательщика	Отсутствие без объективных причин пояснений

уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности (9)	относительно выявленных в ходе камеральной налоговой проверки ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) 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.	налогоплательщика дает основания с большой вероятностью предполагать наличие нарушений при ведении финансово-хозяйственной деятельности.
Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами) (10)	Два и более случая с момента государственной регистрации юридического лица, представления при проведении выездной налоговой проверки в регистрирующий орган Заявления о государственной регистрации изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица в части внесения изменений в сведения об адресе (месте нахождения) юридического лица, если указанные изменения влекут необходимость изменения места постановки на учет по месту нахождения данного налогоплательщика-организации.	Критерий предотвращает уклонение налогоплательщиков от проведения выездной налоговой проверки путем изменения юридического адреса и постановки на учет в иной налоговой инспекции.
Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики (11)	Отклонение (в сторону уменьшения) рентабельности по данным бухгалтерского учета налогоплательщика от среднеотраслевого показателя рентабельности по аналогичному виду деятельности по данным статистики на 10% и более.	Показатели рентабельности являются ключевыми при оценке эффективности деятельности организации в ходе проведения финансового анализа.
Ведение финансово-хозяйственной деятельности с	Чем больше признаков ведения деятельности с высоким налоговым риском	Применение критерия позволяет налоговым органам установить схемы

высоким налоговым риском (12)	одновременно присутствуют во взаимоотношениях налогоплательщика с контрагентами, тем выше степень его налоговых рисков.	ухода от налогообложения в деятельности налогоплательщиков.
-------------------------------	---	---

Критерии оценки риска для налогоплательщиков-индивидуальных предпринимателей, применяющих общий режим налогообложения, представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Критерии оценки риска для налогоплательщиков-индивидуальных предпринимателей, применяющих общий режим налогообложения

Критерий	Метод расчета
Налоговая нагрузка ИП ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (по виду экономической деятельности) (1).	Налоговая нагрузка рассчитывается как отношение всех уплаченных налогоплательщиком налогов, в том числе тех, по которым он выступал в качестве налогового агента, к выручке. Указанный способ определения величины налоговой нагрузки не учитывает суммы уплаченных страховых взносов (Письмо ФНС России от 22.03.2013 N ЕД-3-3/1026@).
Отражение в налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов (2).	факт осуществления предпринимательской деятельности с убытком в течение двух календарных лет и более.
Отражение в отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период (3).	доля вычетов по НДС от суммы начисленного налога, равная либо превышающая 89% за 12 месяцев.
Среднемесячная заработная плата на одного работника (если таковые имеются у индивидуального предпринимателя) ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ (5).	Информацию о статистических показателях среднего уровня заработной платы по виду экономической деятельности в городе, районе или в целом по субъекту Российской Федерации можно получить из официальных Интернет-источников.
Отражение предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год (7).	Доля профессиональных налоговых вычетов, предусмотренных ст. 221 НК РФ, заявленных индивидуальным предпринимателем в декларации по форме 3-НДФЛ, в общей сумме доходов, превышает 83%.

<p>Построение деятельности на основе договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками (цепочки контрагентов) без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) (8).</p>	<p>Налоговая выгода, полученная индивидуальным предпринимателем, может быть признана необоснованной. (Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53).</p>
<p>Непредставление пояснений налоговым органам на их уведомление о выявлении несоответствия показателей, а также непредставление запрашиваемых документов, наличие информации об их уничтожении, порче (9).</p>	<p>Отсутствие без объективных причин пояснений предпринимателя относительно выявленных в ходе камеральной проверки ошибок в декларации, а также противоречий (расхождений) между сведениями, представленными им, и сведениями, отраженными в документах инспекции, полученными в ходе мероприятий налогового контроля (п. 3 ст. 88 НК РФ).</p>
<p>Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.</p>	<p>Факт отсутствия:</p> <ul style="list-style-type: none"> - личных контактов поставщика и покупателя при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров; - документального подтверждения полномочий руководителя компании-контрагента (его представителя), копий документа, удостоверяющего его личность; - данных о госрегистрации контрагента в ЕГРЮЛ, его местонахождении, а также о нахождении складских, производственных и торговых площадей; - информации о способе получения сведений о контрагенте (нет рекламы в СМИ, нет рекомендаций партнеров или других лиц, нет сайта контрагента).

Для предпринимателей, применяющих ЕНВД, критерии для оценки рисков представляются вообще не целесообразными, так как налоговые органы не располагают информацией о реальном доходе налогоплательщика в силу того, что обложение ЕНВД не связано с объемом дохода, а напрямую зависит от величины вмененного дохода. Поэтому для оценки рисков данной группы налогоплательщиков предлагаем применять критерий – неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ показателей, предоставляющих индивидуальному предпринимателю право применять

специальные налоговые режимы; критерии, отражающие ведение налогоплательщиком финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском (построение деятельности на основе договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками (цепочки контрагентов) без наличия разумных экономических причин и непредставление пояснений по этому поводу налоговым органам).

Таким образом, в статье раскрыт алгоритм организации и осуществления риск-ориентированного подхода при планировании контрольной работы налоговыми органами, предложено обоснование классификации критериев оценки риска для налогоплательщиков-организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих различные системы налогообложения.

Библиографический список.

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 05.04.2016) [электронный ресурс], режим доступа: <http://base.consultant.ru/>

2. Федеральная Налоговая Служба [электронный ресурс], режим доступа: <http://www.nalog.ru/>

3. Федеральная служба государственной статистики [электронный ресурс], режим доступа: <http://www.gks.ru/>

4. Федеральный закон от 13.07.2015 № 246-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля». [электронный ресурс] Режим доступа: Система Консультант Плюс. <http://www.consultant.ru>

5. Поветкина Н.А. О формировании концептуальных основ риск-ориентированного подхода в финансово-бюджетном контроле // Финансовое право, 2015. – № 12.-С.15-17[электронный ресурс], режим доступа: Система Консультант Плюс. <http://www.consultant.ru>

6. Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных

налоговых проверок». [электронный ресурс] Режим доступа: Система Консультант Плюс. <http://www.consultant.ru>

T.N. Levkovskaya, E.M. Kuleshova