

РИСК-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ ПОДХОД В НАЛОГОВОМ КОНТРОЛЕ

В статье рассмотрены особенности специфики планирования выездных налоговых проверок с использованием риск-ориентированного подхода оценки налогоплательщиков. Внедрение риск-ориентированного подхода, с одной стороны, несет в себе цель по снижению чрезмерной административной нагрузки которой подвергается налогоплательщик, с другой стороны, повышение эффективности налогового администрирования. Данная форма контроля предполагает расширения понятия камеральная налоговая проверка, которая будет основываться на мониторинге риска потерь бюджета при уплате налогов. Результатами внедрения данного подхода должны стать снижения количества числа проверок тех налогоплательщиков, которые имеют минимальный риск нанести ущерб государству.

Ключевые слова: риск-ориентированный подход; налоговые проверки; налоговое администрирование; государственный контроль и надзор; налоговый мониторинг; камеральная проверка; выездная налоговая проверка.

Налоговая политика государства, как правило, формируется из необходимости создания и стимулирования положительных структурных сдвигов в экономике страны, постепенного снижения налоговой нагрузки, повышения эффективного налогового администрирования.

Одним из важнейших условий эффективного функционирования налоговой системы и экономики государства является качественное налоговое администрирование. В свою очередь, налоговое администрирование неразрывно связано с налоговым контролем, целью которого является обеспечение своевременного и полного поступления налогов, взносов и других обязательных платежей в бюджет, а также достижения высокого уровня налоговой дисциплины и финансовой грамотности налогоплательщиков.

Из практики налогового контроля сложилось так, что наиболее эффективной формой налогового контроля являются выездные налоговые проверки. При данной форме налогового контроля должны и решаются одновременно несколько важнейших задач:

- выявление и пресечение нарушений действующего законодательства о налогах и сборах;
- предупреждение налоговых правонарушений.

Для эффективного решения данных задач законодательными и исполнительными органами власти подготовлена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок (утверждена Приказом ФНС России от 30.05.2007 г.

* Баинов Александр Владимирович – магистрант, кафедра финансов, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, alexanderbainirk@gmail.com.

№ ММ-3-06/333), которая предусматривает создание системы отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок.

Риск-ориентированный подход при налоговом администрировании впервые был затронут именно в данной концепции. Согласно Концепции планирование выездных налоговых проверок построено на отборе налогоплательщиков для проведения данной формы проверки по критериям риска совершения налогового правонарушения. Стоит отметить, что ранее планирование данной формы проверки являлось сугубо внутренней конфиденциальной процедурой надзорного органа.

Под внутренней информацией понимается информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами самостоятельно в процессе выполнения своих функций и полномочий, возложенных на налоговую службу. В свою очередь, к информации из внешних источников относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами от контролирующих органов, правоохранительных органов, органов государственной власти, а также органов местного самоуправления и иная общедоступная информация.

Для обеспечения системного подхода по отбору объектов для последующего проведения выездной налоговой проверки Концепция определяет алгоритм такого отбора. Который основан на качественном и всестороннем анализе всей доступной информации, которой располагает налоговые органы, в том числе информацией из внешних источников. Далее на ее основе определения «зон риска» совершения налоговых правонарушений.

Для формирования и отбора налогоплательщиков проводится предварительный анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Анализ, в свою очередь, содержит несколько уровней, в том числе:

- анализ сумм исчисленных налоговых платежей, а также их динамика за определенный промежуток времени, на основе которых возможно выявить налогоплательщиков, у которых уменьшаются суммы начислений налоговых платежей;
- анализ сумм уплаченных налоговых платежей и их динамика во временном промежутке по каждому типу и/или виду налога с целью полноты и своевременности перечисления налоговых платежей;
- анализ показателей бухгалтерской и/или налоговой отчетности налогоплательщиков, в которой можно обнаружить существенные отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего отчетного периода от базисных или же отклонения от среднестатистических показателей отчетности по аналогичным отраслям деятельности и/или аналогичных экономических субъектов за определенный промежуток времени. А также расхождения в информации, представленной налогоплательщиком и имеющейся в налоговом органе;
- анализ факторов и первопричин, которые влияют на формирование налоговой базы.

Если по данным результата анализа был отобран объект для проведения проверки, тогда налоговый орган определяет целесообразность проведения проверки «зависимых» лиц отобранного объекта, таких как контрагенты объекта и его аффилированные лица.

При включении в план выездных налоговых проверок приоритет отдается налогоплательщикам, о которых имеются советующие сведения об их участии в схемах ухода от налогообложения или схемах минимизации налоговых обязательств и/или в результате проведенного многоэтапного анализа были выявлены факты, свидетельствующие о предполагаемых налоговых правонарушениях.

Помимо вышеперечисленных критериев оценки рисков налогоплательщика в налоговом органе существуют и внутренние критерии, которые имеют статус «для служебного пользования» и не подлежат раскрытию. С другой стороны, в настоящее время для налогоплательщиков в Концепции прописаны критерии, для самостоятельной оценки риска, которые доступны в личном кабинете налогоплательщика в том числе и юридических лиц:

- расчет налоговой нагрузки и ее сравнении со средними показателями экономических хозяйствующих субъектов по виду экономической деятельности;
- занижение прибыли или отражение убытков как в бухгалтерской, так и в налоговой отчетности на протяжении нескольких анализируемых периодов, как правило, 2 и более лет;
- отражение значительной величины (доли) вычетов по налогу на добавленную стоимость от суммы начисленного налога;
- выплата сотрудникам заработной платы через «белые конверты», иными словами, «черная» заработная плата. Несоразмерность «белой» заработной платы сотрудников со среднеотраслевыми показателями;
- несоответствие темпов роста расходной части налогоплательщика с темпами роста доходной части по данным налоговой отчетности с темпами роста расходной части по сравнению с темпами роста доходной части, которые отражены в бухгалтерской отчетности;
- неоднократное приближение к «кромке» – предельному значению величин показателей, предоставляющих право на применение специальных налоговых режимов;
- миграция между налоговыми органами, иными словами, налогоплательщик постоянно встает и снимается с учета в разных налоговых органах;
- осуществление деятельности с рентабельностью ниже среднеотраслевой или в сравнении с другими хозяйствующими субъектами;
- ведение финансово-хозяйственной деятельности с высокими налоговыми рисками.

Данные критерии самостоятельной оценки уровня риска проводятся на основе принципов полноты, своевременности, достоверности, реальности экономической деятельности, правомерности и т.д. Так, уровень риска может быть низким, высоким и средним.

Предполагается, что данная информация, которая предоставляется налогоплательщику, поможет обеспечить профилактику и предупредить потенциально возможные нарушения законодательства о налогах и сборах.

Говоря о риск-ориентированном подходе, важно различать, что подразумевается под словами «результативность» и «эффективность». Так, под эффектив-

ностью данного подхода, с моей точки зрения, стоит понимать стоимостное выражение дополнительных начислений (включая налоговые санкции и пени) на частное количество выездных налоговых проверок, а под результативностью – количество выездных проверок, по которым были выявлены нарушения, к общему количеству таких выездных проверок.

Статистические данные о количестве выездных налоговых проверок
и их результативности в 2007–2018 гг.*

Показатель	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Количество выездных налоговых проверок, тыс. ед.	105,8	87,9	85,4	75,5	67,4	58,1	41,3	35,8	30,7	26	20,2
Охват выездных налоговых проверок, %	1,3	0,98	0,91	0,8	0,7	0,59	0,48	0,42	0,36	0,31	н/д
Результативность выездных налоговых проверок, %	96,9	98,7	99,2	99	98,9	99,1	98,8	98,8	99	99,1	98,1
Доначислено на одну проверку, млн р.	2,7	3,5	4,2	4,5	4,3	5,6	6,9	8,2	8,8	13,7	15,4

* Составлена на основе данных формы статистической налоговой отчетности ФНС России 2-НК.

Как видно из данных таблицы, начиная с года начала внедрения Концепции количественные и качественные показатели стремятся к реальному максимальному значению. Так, из приведенных данных за анализируемый период следует, что количество выездных налоговых проверок сократилось более чем в 19 раз – с 105,8 тыс. до 20,2 тыс. в год. Возможно предположить, что будет происходить дальнейшее уменьшение. Но возникает вопрос, до какого уровня и где будет точка перегиба с точки зрения связи результативности и эффективности. В свою очередь, результативность данной формы контроля, можно сказать, достигла своего предела уже в 2008 году и составила 98,7 % и по сегодняшний день в среднем составляет 98,9 % в год со среднеквадратическим отклонением 0,3. Также с каждым годом растет стоимостное значение доначисления на одну выездную проверку. На сегодняшний день по сравнению с годом начала Концепции доначисления выросли в 5,7 раза, или с 2,7 млн р. до 15,4 млн р.

Риск-ориентированный подход позволяет повысить эффективность работы налоговых органов путем детального анализа налогоплательщиков, которые попали под определенные критерии проверяемого органа. На мой взгляд, одним из основных таких критериев является прибыль организации, так как цель создания коммерческой организации – получение и максимизация прибыли от своей основной деятельности. И если налогоплательщик недополучает данный финансовый результат, то возникает вопрос: зачем и с какой целью налогоплательщик осуществляет свою деятельность? Таким образом, организации, которые добросовестно начисляют и уплачивают налоги, взносы и другие платежи со своей деятельности, автоматически отсеиваются из последующей аналитической выборки.

Также стоит отметить, что при проведении риск-ориентированного подхода уделяется внимание связи между налогами, которые начисляются и упла-

чиваются налогоплательщиком, так как можно сказать, что все платежи налогоплательщика в пользу бюджета между собой связаны, и при уменьшении одного из них происходит косвенная или прямая корректировка других, а также и финансового результата налогоплательщика. При данном изменении налоговый орган начинает подробно анализировать, в связи с чем произошли данные изменения, и основания данных изменений.

Список использованной литературы

1. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Электронный ресурс] : приказ ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012). – Режим доступа: https://www.nalog.ru/mn29/taxation/reference_work (12.04.2018).
2. Новоселов К.В. Перспективы развития риск-менеджмента в налоговой сфере/ К.В. Новоселов // Экономика. Налоги. Право. – 2017. – № 3. – С. 29–38.
3. Соловьев А.И. Риск-ориентированный подход в системе государственного контроля и надзора в налоговой сфере / А.И. Соловьев // Экономика. Налоги. Право. – 2017. – № 3. – С. 139–146.