

ПРИМЕНЕНИЕ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА В МЕТОДИКЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

АРТЕМЕНКО ГАЛИНА АНАТОЛЬЕВНА,

аспирант,

Ростовский государственный экономический университет («РИНХ»),

e-mail: gartemen@mail.ru

В статье рассмотрена методика контрольных воздействий на налогоплательщика. Оценена необходимость и возможные эффекты от проведения разных типов мероприятий налогового контроля. Исследовано понятие налоговых рисков, их классификация, управление рисками налогового контроля. Проанализированы процедуры проведения и реализации проверок.

Ключевые слова: налоговый контроль; налоговый риск; политика налоговых органов.

The methods of control effects on the taxpayer are considered in the article. The need and the possible effects of different tax control measures types are assessed. The concepts of tax risks, their classification, risk management of fiscal control are investigated. The implementation and realization processes of inspections are analyzed.

Keywords: tax control; tax risk; the policy of the tax authorities.

Коды классификатора JEL: E62, H26, K34.

В условиях финансовой нестабильности, налоговым органам необходимо улучшить качество налогового контроля в отношении недобросовестных налогоплательщиков. При этом актуальной является задача снижения административных издержек для налогоплательщиков добросовестных.

Приоритеты развития налоговых отношений в России требуют принятия эффективных решений в сфере налогового администрирования.

Для целей планирования выездных проверок в практике налогового контроля применяется система отслеживания значимых показателей, по результатам работы которой принимается решение о проведении в отношении плательщиков, не отвечающих контрольным значениям экономических индикаторов, углубленной выездной проверки. Такой выборочный принцип, конечно, способствует росту эффективности контрольных мероприятий за счет реализации обоснованного отбора потенциальных нарушителей законодательства. При этом у налогоплательщиков, соблюдающих индикативные показатели, сокращается величина налоговых издержек, поскольку выездные проверки у них не проводятся. Но использование только индикативных показателей в качестве критериев «законопослушности» представляется недостаточным и не вполне объективным. Нельзя исключить ситуацию, при которой отчетность заведомо мошеннических компаний может быть безупречна с точки зрения проверки контрольных соотношений, что позволяет таким компаниям избежать контрольных мероприятий в течение длительного периода, поэтому

целесообразно производить и проверки на основе научно обоснованных статистических выборок, которые широко используются, например, Службой внутренних доходов США.

С другой стороны, наличие многочисленных противоречий в налоговой отчетности и нарушений индикаторов, принятых для целей налогового контроля, не обязательно должно привести к выявлению нарушений законодательства в виде неполной уплаты налогов. В этой связи следует отметить, что целевая ориентация выездных проверок на стопроцентную результативность может оказать угнетающее воздействие на плательщиков, отобранных для контроля по формальным признакам, но фактически не допустившим нарушений, т.к. обязательность выявления правонарушений по итогам выездной проверки как качественный критерий эффективности контроля будет провоцировать проверяющих на выявление неуплаченных налогов даже при реальном отсутствии таких фактов.

Камеральная проверка, как исходная стадия контрольного воздействия на налогоплательщика, имеет двойное назначение.

Это способ контроля за правильностью и достоверностью составления налоговых деклараций.

Это основное средство отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок.

Выездная проверка из-за трудоемкости должна назначаться только в тех случаях, когда возможности камеральных проверок исчерпаны, т.е. в отношении налогоплательщика должны быть проведены контрольные мероприятия, требующие присутствия инспектора непосредственно на проверяемом объекте.

Оценить необходимость и возможные эффекты от проведения разных типов мероприятий налогового контроля позволяет внедрение в практику налогового администрирования системы управления рисками.

Налоговый риск представляет собой сложный тип риска, возникающий в процессе деятельности многих субъектов: от имени государства — органов законодательной и исполнительной власти, в том числе налоговых администраций, налогоплательщиков — хозяйствующих субъектов и физических лиц, налоговых агентов.

Его можно определить как вероятностную величину, связанную с отклонением фактического уровня налоговых доходов бюджетной системы от планируемого результата деятельности вследствие влияния негативного фактора, наступления нежелательного события (или их совокупности), влекущих бюджетные потери.

Сферы возникновения налоговых рисков определяются спецификой налоговых отношений и субъектного состава их участников, а также особенностями влияния на уровень налоговых обязательств. Основными факторами, провоцирующими возникновение и развитие рисков ситуаций, являются: низкое качество принятия и реализации налогового законодательства, несбалансированность мер налогового регулирования и стимулирования, внутренние противоречия нормативно-правовых актов, нестабильное применение налоговых норм и правил органами-администраторами; противоречивость правоприменительной практики; неисполнение налогоплательщиками действующего законодательства.

Риски осуществления налогового контроля могут быть классифицированы по двум основным типам: внутренние и внешние. При этом внутренние риски, возникающие в процессе деятельности налоговых органов, формирует влияние следующих факторов:

- нарушения регламентов деятельности в системе налоговых органов (либо в отдельных подразделениях);
- нарушения функционирования программного обеспечения и технической системы;
- стратегические ошибки и тактические просчеты при осуществлении контрольных мероприятий, влекущие риски судебного оспаривания результатов проверок;
- недостаточный уровень квалификации инспекторского состава для решения поставленных задач;
- снижение лояльности сотрудников, влекущее противоправные действия.

В группе факторов внешних рисков, на которые влияние налоговых органов минимально или невозможно, целесообразно рассматривать следующие:

- ◆ недобросовестность и сознательное уклонение от уплаты налогов;
- ◆ низкий уровень профессиональной компетентности налогоплательщиков в вопросах применения налогового законодательства;
- ◆ возможность нарушения законодательства в силу некорректности или неточности его положений;
- ◆ вступление в силу нового порядка формирования и (или) исполнения налоговых обязательств;
- ◆ специфическое воздействие локальных групп риска, квалифицируемых по уровню объемов бизнеса налогоплательщика, по отрасли, по статусу и происхождению капитала.

Задача повышения эффективности налогового контроля требует реализации комплексного интегративного подхода, основанного на оценке влияния совокупности рискообразующих факторов, к управлению рисками на основе систематического применения процедур, направленных на их минимизацию в целях достижения максимально эффективной и результативной деятельности налоговых органов.

Управление рисками налогового контроля можно определить как системный метод последовательной идентификации, комплексной оценки вероятности возникновения рисков ситуаций и оценки влияния рискообразующих факторов с целью минимизации негативного воздействия на уровень налоговых поступлений в бюджетную систему страны.

Качественно-количественный анализ вероятности возникновения риска налоговых нарушений в деятельности конкретных налогоплательщиков и его балльная оценка проводятся в настоящее время налоговыми органами РФ с помощью специализированных программных продуктов и экономико-статистических методов, реализуемых в системе электронной обработки данных (ЭОД) на основе информационного досье налогоплательщика.

При этом на основе анализа субъективно-объективной природы налоговых рисков и степени их влияния на уровень налоговых доходов выделены 109 признаков недобросовестности налогоплательщиков, балльная оценка совокупности которых формирует интегральный показатель налогового риска, уровень которого учитывается при планировании контрольных мероприятий.

Практика управления рисками налогового контроля позволяет обеспечить выбор объекта выездной проверки в областях с высоким уровнем вероятности события налогового правонарушения, а также проводить выборочные проверки в

областях с низким уровнем риска, что способствует увеличению налоговых поступлений.

Количественная оценка налоговых рисков в сфере налогового администрирования может быть произведена на основе экономико-математических методов анализа с использованием формул теории вероятности (на основе результатов камерального налогового контроля) по следующему алгоритму.

1. Определяется частота возникновения риска $P(A)$ по формуле:

$$P(A) = \frac{N(A)}{N(\Omega)} = \frac{m}{n}, \quad (1)$$

где

$N(A) = m$ — число случаев наступления анализируемого нежелательного события;

$N(\Omega) = n$ — общее число случаев всех нежелательных событий.

2. Производится корректировка частоты возникновения риска в зависимости от влияния исчисляемых факторов по формуле:

$$P(A)^{CK} = P(B_1) \times P_{B_1}(A) + P(B_2) \times P_{B_2}(A) + \dots + P(B_n) \times P_{B_n}(A), \quad (2)$$

где

B_1, B_2, \dots, B_n — исчисляемые факторы, рассматриваемые как несовместные и независимые события;

$P(B_n)$ — вероятность исчисляемого фактора B_n (предлагается определять аналогично формуле (1));

$P_{B_n}(A) = \frac{q}{m}$ — условные вероятности события A , где q — количество доказанных фактов налоговых нарушений.

3. Степень налогового риска, значение которой определено по формуле (2), распределяется в соответствии со шкалой, представленной в табл. 1.

Таблица 1

Шкала оценки степени риска

Частота наступления рискового события	Градация степени рискового события
0,0 — 0,2	Минимальная
0,2 — 0,3	Низкая
0,3 — 0,4	Средняя
0,4 — 0,6	Высокая
0,6 — 0,8	Максимальная
0,8 — 1,0	Критическая
1,0	Недопустимая

4. Определяется значимость исчисляемых факторов, влияющих на наступление частоты риска, по следующей формуле:

$$P_A(B_i) = \frac{P(B_i) \times P_{B_i}(A)}{P(A)^{CK}}, \quad (3)$$

где

B_i — исчисляемые факторы, рассматриваются как несовместные и независимые события, влияющие на частоту наступления нежелательного события A , при этом $i = 1, 2, \dots, n$;

$P(A)^{CK}$ — определяется по формуле (2).

На основе оценки степени риска и вероятности его наступления возможно принятие управленческого решения по регулированию риска и определению мер по минимизации рисков, в том числе — предотвращение и выявление возможных налоговых правонарушений, возмещение ущерба, причиненного бюджетной системе противоправными либо ошибочными действиями (бездействием) налогоплательщика либо иных обязанных лиц. Формирование такого решения с учетом получаемых результатов по идентификации налоговых рисков в соответствии с типом нарушения зависит от ранжирования по степени значимости факторов риска. Итоговая интегральная оценка степени негативного воздействия факторов риска налоговых нарушений объективно должна коррелироваться с мерами адекватного воздействия на нарушителей налогового законодательства. Характеристика принимаемых мер по минимизации негативного воздействия события налогового нарушения на общественные интересы может быть представлена в виде матрицы рангов (см. табл. 2).

Таблица 2

Матрица рангов принимаемых мер по минимизации налоговых рисков

Количественная оценка, характеризующая скорректированную частоту возникновения риска (ранг)	Качественная оценка риска, характеризующая потери			
	Зона минимального риска	Зона допустимого риска	Зона критического риска	Зона недопустимого риска
0,0 — 0,2	Первый тип			
0,2 — 0,3	мер			
0,3 — 0,4		Второй тип		
0,4 — 0,6		мер		
0,6 — 0,8			Третий тип	
0,8 — 1,0			мер	Четвертый тип
1,0				мер

При этом первый тип мер включает сбор, мониторинг и обработку информации по объектам возможного нарушения налогового законодательства.

Второй тип мер, помимо вышеперечисленных, дополнительно предусматривает в связи с усилением влияния рисков факторов постановку объектов нарушения на особый углубленный камеральный контроль, проведение предварительного (выборочного) контроля отдельных операций и сделок, применение мер информационного обеспечения налогового контроля, установленных Налоговым кодексом РФ.

Третий тип мер включает назначение выездной налоговой проверки, проведение мероприятий встречного контроля, применение мер налоговой ответственности, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, а также административной ответственности.

Четвертый тип мер предполагает задействовать механизмы межведомственной координации и сотрудничества с правоохранительными органами в процессе осуществления налогового расследования и применения к нарушителям налогового законодательства не только налоговой и административной ответственности, но и их привлечения к уголовной ответственности в случае неисполнения налоговых обязательств и уклонения от уплаты налогов и сборов.

Углубленные камеральные проверки проводятся в отношении налогоплательщиков, налоговые поступления от которых составляют основную часть бюджета страны и региона. Все их важнейшие финансово-экономические показатели, прямо или косвенно влияющие на формирование налоговой базы, должны быть объектом постоянного мониторинга налоговых органов. При выявлении фактов, указывающих на возможное занижение налоговой базы, налогоплательщики приглашаются в налоговый орган для соответствующих пояснений, либо налоговый орган истребует у налогоплательщиков дополнительные сведения и документы. При появлении сомнений, которые невозможно устранить на стадии камеральной проверки, оперативно решается вопрос о назначении выездной проверки. Выездные налоговые проверки — это завершающий этап контроля, когда налоговые органы должны обнаружить те нарушения налогового законодательства, которые не были выявлены в ходе камеральных проверок.

Ранжирование мер воздействия на угрозы налоговых рисков по степени их общественной опасности широко применяется в практике налогового администрирования многих развитых государств и позволяет минимизировать издержки на содержание налоговых органов при повышении результативности в ликвидации угрозы финансовой безопасности государства.

Современная политика налоговых органов Российской Федерации направлена на профилактику совершения налогового правонарушения. При этом перед налогоплательщиком раскрываются рискоформирующие факторы, при наличии которых вероятность проведения выездной налоговой проверки многократно возрастает. В качестве общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемых налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, установлены следующие признаки:

1. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности).
2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов.
3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.
4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).
5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.
6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы.
7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.
8. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).
9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности.

10. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением местонахождения («миграция» между налоговыми органами).
11. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.
12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском¹.

Согласно Концепции планирования выездных налоговых проверок, реализуемой в практике налогового контроля с 2007 года, выбор объекта проверки основывается на открытости принципиальных подходов, построенных на отборе налогоплательщиков 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 органов. В целях обеспечения системного подхода к отбору объектов для проведения выездных налоговых проверок разработан алгоритм такого отбора, основанный на качественном и всестороннем анализе информации, которой располагают налоговые органы (в том числе из внешних источников), и определении на ее основе «зон риска» совершения налоговых правонарушений.

В процессе выездной налоговой проверки решаются задачи выявления и пресечения нарушений законодательства о налогах и сборах, а также предупреждения налоговых правонарушений. При этом выездные налоговые проверки должны отвечать требованиям безусловного обеспечения законных интересов государства и прав налогоплательщиков, повышения их защищенности от неправомерных действий налоговых органов и создания для налогоплательщика максимально комфортных условий для исчисления и уплаты налогов.

Построение единой, открытой и понятной для налогоплательщиков и налоговых органов системы планирования выездных проверок базируется на определенных принципах. К ним относятся: режим наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков, своевременность реагирования на признаки возможного совершения налоговых правонарушений, неотвратимость наказания в случае выявления нарушений законодательства, обоснованность выбора объектов проверки. При этом налогоплательщик может использовать свое право на самостоятельную оценку рисков и оценить преимущество самостоятельного выявления и исправления допущенных ошибок при исчислении налогов.

Составными частями процесса планирования и подготовки выездных налоговых проверок являются несколько основных этапов (см. рис. 1). Для целенаправленного отбора налогоплательщиков, у которых должны быть проведены выездные проверки, налоговые органы используют информацию, поступающую в налоговые органы из внутренних и внешних источников. К полученной из внутренних источников относится информация о налогоплательщиках, поступившая в налоговые органы в процессе выполнения ими своих функций. К внешним источникам относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами в соответствии с действующим законодательством или на основании соглашений

¹ См.: Концепция системы планирования выездных налоговых проверок. Утверждена Приказом ФНС России от 30.05.2007 г. №ММ-3-06/333@ (<http://www.nalog.ru>). Официальный сайт ФНС РФ.

по обмену информацией с контролирующими и правоохранительными органами, органами государственной власти и местного самоуправления, а также иная информация, в том числе общедоступная.



Рис. 1. Процесс планирования и подготовки выездных налоговых проверок на основе риск-ориентированного подхода

При формировании плана выездных проверок проводится комплексный анализ уровня и динамики основных показателей деятельности налогоплательщиков и их тестирование на признаки налоговых рисков. Приоритетными для включения в план выездных налоговых проверок являются те налогоплательщики, в отношении которых у налогового органа имеются сведения об их участии в схемах ухода от налогообложения или в схемах минимизации налоговых обязательств либо об этом свидетельствуют результаты камерального контроля.

После составления и утверждения плана реализуется непосредственное проведение выездной налоговой проверки, процедурный алгоритм которой представлен ниже (см. рис. 2).

Срок проведения любой выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке. Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев с возможностью продления по мотивированным основаниям по санкции вышестоящего налогового органа до четырех месяцев, а в исключительных случаях — до шести месяцев.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки для:

- 1) истребования документов (информации);
- 2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;
- 3) проведения экспертиз;
- 4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

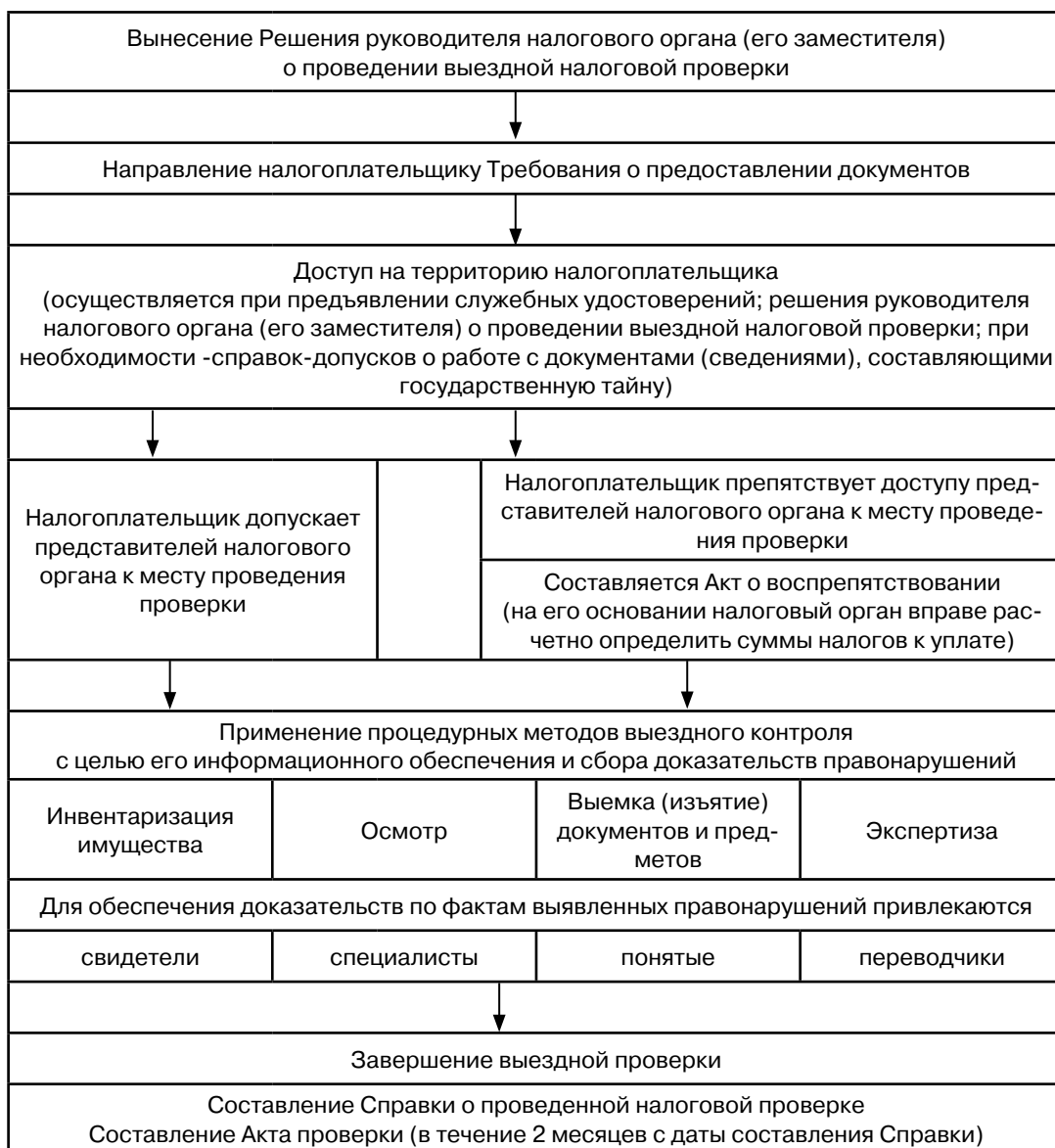


Рис. 2. Процедура проведения выездной налоговой проверки

Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шести месяцев. По итогам любой выездной налоговой проверки в срок не позднее двух месяцев с момента оформления справки о ее проведении должен быть составлен акт налоговой проверки, подлежащий обязательному вручению проверяемому лицу (либо его представителю). В случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих налогоплательщик может представить в налоговый орган свои возражения по акту в целом или по его отдельным положениям.

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика. В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа. В рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять дея-

тельность филиалов и представительств налогоплательщика. Учитывая, что выездная проверка проводится на территории налогоплательщика и может оказать негативное влияние на его работу, законодательно четко ограничены сроки и условия ее проведения. Так, решение о проведении выездной налоговой проверки выносит руководитель (заместитель руководителя) налогового органа:

- ❖ осуществивший постановку подлежащей проверке организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика;
- ❖ по месту нахождения организации;
- ❖ по месту жительства физического лица.

Самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и местных налогов на основании решения налогового органа по месту нахождения обособленного подразделения.

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика:

- более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года (за исключением особых случаев, предусмотренных НК РФ);
- две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Указанные ограничения не распространяются на выездные налоговые проверки, осуществляемые в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, а также повторные выездные налоговые проверки, которые могут проводиться вышестоящим налоговым органом (в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку) и налоговым органом, проводившим проверку ранее (в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации с уменьшением ранее заявленной суммы).

Если в ходе проведения выездной налоговой проверки возникает необходимость проверки налогов, не включенных в решение на проведение данной выездной налоговой проверки, то тогда выносится решение о назначении новой выездной налоговой проверки по указанным налогам.

Непосредственно после прибытия на объект проверки проверяющие обязаны предъявить руководителю проверяемой организации или индивидуальному предпринимателю служебные удостоверения, а также решение о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки. Факт ознакомления с ним удостоверяется подписью руководителя или индивидуальным предпринимателем (их представителем) на экземпляре решения с указанием соответствующей даты. В случае их отказа от подписи, на экземпляре решения делается запись об отказе от подпи-

си, которая заверяется должностным лицом налогового органа.

В случае воспрепятствования доступу должностных лиц, проводящих выездную проверку, на используемые для осуществления предпринимательской деятельности территории или в помещения налогоплательщика руководителем проверяющей группы составляется акт, в котором фиксируется факт такого воспрепятствования. Акт подписывается руководителем проверяющей группы и налогоплательщиком. При отказе налогоплательщика подписать акт в нем делается соответствующая запись. На основании такого акта налоговый орган вправе самостоятельно исчислить суммы налогов, подлежащие уплате, расчетным путем на основании имеющейся у него информации о налогоплательщике или данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

Перед проверкой учетной документации налогоплательщика должно проводиться собеседование проверяющих с руководителем организации, индивидуальным предпринимателем, главным бухгалтером или иными должностными лицами, ответственными за исчисление и уплату налогов. Целью проведения указанного собеседования является получение общей информации о деятельности налогоплательщика, а также решение вопросов, связанных с организацией проверки (предоставление проверяющим помещения, определение графика работы, пропуска на территорию налогоплательщика и т.д.).

Для получения необходимых документов руководителю проверяемой организации или индивидуальному предпринимателю вручается требование о представлении документов. Данное требование подписывается должностным лицом налогового органа и вручается руководителю проверяемой организации или индивидуальному предпринимателю под расписку. В случае отказа налогоплательщика от представления запрашиваемых документов или непредставления их в пятидневный срок он привлекается к ответственности, предусмотренной ст. 126 Налогового кодекса.

В ходе самой проверки проверяющими исследуются документы, имеющие значение для исчисления и уплаты налогов. Объектами исследования, в частности, являются:

- ◆ учредительные документы организации;
- ◆ свидетельство о постановке на учет в налоговом органе;
- ◆ налоговые декларации;
- ◆ документы бухгалтерской отчетности организации;
- ◆ договоры (контракты);
- ◆ банковские и кассовые документы;
- ◆ накладные на отпуск материальных ценностей;
- ◆ акты выполненных работ;
- ◆ счета-фактуры;
- ◆ учетные регистры (главная книга, журналы-ордера, ведомости).

Приемы и методы проверки учетной документации налогоплательщика определяются исходя из особенностей бухгалтерского учета, его состояния, а также выводов о вероятности обнаружения нарушений налогового законодательства,

сделанных на основании предпроверочного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Существует два метода проверки документов, характеризующих степень охвата проверкой учетной документации налогоплательщика — сплошной и выборочный.

Сплошной метод представляет проверку всех первичных документов налогоплательщика, относящихся к определенному разделу учета и соответствующему налоговому периоду. При этом проверяется полнота и правильность отражения этих документов в учетных регистрах налогового и бухгалтерского учета.

Выборочный метод предусматривает проверку определенной части учетных документов налогоплательщика, отобранных проверяющими. Выбор документов для проверки может быть произведен либо исходя из значимости первичных документов, например, имеющих наибольшее денежное выражение, либо посредством применения методов случайной выборки, например, проверяется каждый пятый документ.

При необходимости, в ходе проверки могут исследоваться документы налогоплательщика, хранящиеся в электронном виде. В этом случае могут привлекаться специалисты в области информационных технологий. Такая информация может исследоваться непосредственно как на компьютере, так и на копиях этой информации, выполненных на бумажных носителях. При этом следует иметь в виду, что в соответствии со ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете организация обязана по требованию проверяющих подготовить за свой счет копии таких документов на бумажных носителях.

При проверке документации налогоплательщика определяется:

- ❖ полнота устранения нарушений, выявленных предыдущей проверкой;
- ❖ соответствие показателей, отраженных в налоговых декларациях, данным бухгалтерской отчетности с учетом их корректировки для целей налогообложения;
- ❖ соотношение бухгалтерской и налоговой отчетности данным главной книги и данным регистров аналитического и синтетического учета (журналов-ордеров, ведомостей, книг учета хозяйственных операций, применяемых при упрощенной системе налогообложения, карточек аналитического учета);
- ❖ полнота и правильность отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, влияющих на формирование налоговой базы;
- ❖ правильность применения цен на товары (работы, услуги) для целей налогообложения в случаях, предусмотренных ст.40 Налогового кодекса;
- ❖ обоснованность применения налоговых ставок, льгот, правильность исчисления сумм налогов, подлежащих уплате.

В процессе проверки устанавливается соблюдение налогоплательщиком действующего порядка оформления первичных учетных документов и отражения соответствующих хозяйственных операций в бухгалтерском учете, наличие первичных учетных документов, являющихся основанием для документирования данных операций.

Если в ходе выездной проверки установлены факты отсутствия у налогоплательщика учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения этого учета с нарушением установленного порядка, приводящего к невозможности

исчислить налоги, сумма налогов, подлежащих уплате, определяется расчетным путем на основании имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщике или данных об иных налогоплательщиках.

В случае выявления выездной налоговой проверкой фактов налоговых правонарушений проверяющими должны быть приняты меры по формированию доказательной базы по этим фактам и обеспечению их документального подтверждения. Для этого снимаются копии с документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, производится выемка подлинников указанных документов, получение недостающих документов из других источников, истребование документов у контрагентов проверяемого налогоплательщика, опросы свидетелей, назначение экспертизы и т. д.

По окончании выездной проверки проверяющий составляет справку о проведении проверки, в которой фиксирует сроки проведения и проверенные налоги. В срок не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченным лицом налоговых органов должен быть составлен акт налоговой проверки. Акт выездной налоговой проверки должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых, а также связанные с ними обстоятельства, имеющие значение для принятия правильного решения по результатам проверки, выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи части первой Налогового кодекса, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений. Акт составляется в двух экземплярах, один из которых вручается руководителю проверяемой организации либо индивидуальному предпринимателю (их представителям). По истечении пятнадцати рабочих дней после вручения акта проверки налогоплательщику (его представителю) руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком, и по результатам рассмотрения материалов проверки выносит соответствующее решение. По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении (либо об отказе в привлечении) налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Необходимо отметить, что детализированные процедуры проведения и реализации проверок не в полной мере гарантируют их эффективность в силу наличия проблемы оппортунистического поведения налогоплательщиков, стремящихся уклониться от проверки. Кроме того, результативность мероприятий налогового контроля сдерживается нарушениями сроков и правил реализации их итогов.

ЛИТЕРАТУРА

Концепция системы планирования выездных налоговых проверок. Утверждена Приказом ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@ (<http://www.nalog.ru>). Официальный сайт ФНС РФ.