

DOI: 10.33693/2541-8025-2024-20-3-212-216

УДК 336.025

ГРНТИ 06.73.15

EDN: PCRPRV



Целесообразность расширения критериев налогового риска при проведении предпроверочного анализа

©Смирнова Елена Евгеньевна

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Российская Федерация

e-mail: elenasmirnova@mail.ru

Аннотация. В статье рассматриваются актуальные вопросы проведения предпроверочного анализа, который является важным этапом контрольной работы налоговых органов и влияет на рост эффективности налогового контроля путем повышения качества отбора налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок. Рассмотрены применяемые критерии, по которым оцениваются налоговые риски, а также анализируются возможности расширения перечня общедоступных критериев для разных категорий проверяемых субъектов. *Цели написания исследовательской работы:* определить основные вопросы, возникающие при проведении предпроверочного анализа налогоплательщиков, а также выделить дополнительные критерии для оценки налоговых рисков. *Выводы,* полученные в ходе исследования: выделены направления повышения качества предпроверочного анализа в целях улучшения контрольной работы налоговых органов.

Ключевые слова: налоги, предпроверочный анализ, налоговый контроль, налогоплательщики, налоговые проверки.

Для цитирования: Смирнова Е. Е. Целесообразность расширения критериев налогового риска при проведении предпроверочного анализа // *Проблемы экономики и юридической практики.* 2024. Т. 20. № 3. С. 212–216. DOI: 10.33693/2541-8025-2024-20-3-212-216. EDN: PCRPRV

DOI: 10.33693/2541-8025-2024-20-3-212-216

Objective of Expanding Tax Risk Criteria in a Preliminary Analysis

©Elena E. Smirnova

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russian Federation

e-mail: elenasmirnova@mail.ru

Abstract. The article is considered current issues of pre-test analysis, which is an important stage in the control work of tax authorities and affects the increase in the effectiveness of tax control by improving the quality of the selection of taxpayers for inclusion in the plan of on-site tax audits. The criteria applied are considered, how tax risks are assessed. The article also analyzes the possibilities of expanding the list of publicly available criteria for different categories of audited entities. Purposes of writing a research paper: to identify the main issues, Pre-audit analysis of taxpayers, provide additional criteria for assessing tax risks. Conclusions, obtained in the course of the study: directions for improving the quality of pre-test analysis in order to improve the control work of tax authorities.

Keywords: taxes, pre-test analysis, tax control, taxpayers, tax audits.

For citation: Smirnova E. E. Objective of Expanding Tax Risk Criteria in a Preliminary Analysis // *ECONOMIC PROBLEMS AND LEGAL PRACTICE.* 2024. Vol. 20. № 3. P. 212–216. (in Russ.) DOI: 10.33693/2541-8025-2024-20-3-212-216. EDN: PCRPRV

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время вопросы повышения эффективности налогового контроля неразрывно связаны не только с обеспечением достаточного уровня налоговых доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы, но и с созданием благоприятных условий для добросовестных налогоплательщиков, которые не участвуют в налоговых схемах. В связи с этим в контрольной работе налоговых органов выделяется не только этап налогового контроля, но и этап предпроверочного анализа (ППА), который обусловлен необходимостью проведения контрольно-аналитических мероприятий не только в процессе камеральных налоговых проверок, но и после их окончания, когда осуществляется выбор лиц, которые будут включены в план выездных налоговых проверок. Кстати, этот план является закрытым для налогоплательщиков, не публикуется в открытых источниках, обязательно согласовывается вышестоящими налоговыми органами, что позволяет обеспечить наиболее качественную работу по выявлению и подтверждению налоговых правонарушений, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации [1]. При этом территориальные налоговые органы нацелены на то, чтобы еще до выездной налоговой проверки максимально подобрать доказательства участия в налоговых схемах, подготовить перечень мероприятий налогового контроля, тем самым обеспечив не менее доначисление 80% от рассчитанной на допроверочной стадии величины.

**МЕСТО ПРЕДПРОВЕРОЧНОГО АНАЛИЗА
В КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЕ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ**

Контрольную работу налоговых органов можно рассматривать как деятельность по организации и проведению всех форм налогового контроля (в т.ч. налоговых проверок), с обязательным выделением контрольно-аналитических процедур, которые в настоящее время не выделяются отдельно в Налоговом кодексе Российской Федерации (НК РФ), однако активно применяются как в письмах ФНС России, так и в судебной практике по налоговым спорам.

Важной целью налогового контроля также является обеспечение равного налогообложения и создание справедливых условий для всех налогоплательщиков. Конечно же, налоговый контроль предполагает и привлечение к ответственности лиц, нарушивших законодательство, несмотря на все превентивные меры.

Для достижения целей налогового контроля уполномоченные органы осуществляют проведение налоговых проверок, различных мероприятий налогового контроля в рамках налоговых проверок, а также вне, в том числе, истребование

документов, привлечение экспертов, допросы свидетелей и т.д., образовательных семинаров и конференций, разъяснительных бесед с налогоплательщиками относительно введения новых норм налогового законодательства и т.д.

Планирование выездных налоговых проверок необходимо по нескольким причинам. Прежде всего для обоснованности расходов бюджетных средств. Процедура планирования проверок позволяет выявлять налогоплательщиков, которые злоупотребляли своими правами налогоплательщика и нарушали законодательство о налогах, следовательно, правонарушения данных налогоплательщиков возможно доказать и привлечь к ответственности, которая также будет заключаться в уплате недоимки, пеней и штрафов, что оправдает понесенные на проведение проверки расходы и восстановит потери бюджетных средств. Отметим, что не всегда возможно выявить однозначную корреляцию между расходами налогового органа на проведение проверки и результатами доначислений, кроме того, возникают определенные проблемы при взыскании, профессионализм сотрудников налоговых органов не менее важен, чем рациональное использование различных информационных ресурсов.

В отличие от камеральных налоговых проверок, когда проводится анализ форм налоговой отчетности и документов, а также сведений и пояснений, поданных по окончании налогового периода (табл. 1), в т.ч. на основе автоматизированных систем контроля, во время выездной налоговой проверки рассматриваются все документы, которые учитываются при исчислении и уплате налогов, следовательно, достаточно много вопросов возникает при анализе финансово-хозяйственной деятельности. Другими словами, данные, полученные в процессе камеральной налоговой проверки, ложатся в основу ППА, который, в свою очередь, опосредует целесообразность проведения выездной налоговой проверки. Причем в некоторых случаях это могут быть разные налогоплательщики—т.к. могут быть выявлены связи с контрагентами, которых необходимо проверить уже по месту их регистрации. Особое место уделяется анализу отчетности лиц, которые могут являться выгодоприобретателями при банкротстве [3, с. 18] Не всегда возможно выявить нарушения, изучая данные, приведенные в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость (например, если не отражена безвозмездная передача имущества сотрудникам организации, не составлен счет-фактура на эту операцию, только при проведении инвентаризации имущества, изучении данных по счетам бухгалтерского учета, по результатам опроса свидетелей можно выявить такой факт, чтобы доначислить налог на добавленную стоимость, а также налог на доходы физических лиц, если речь идет о выполнении обязанности налогового агента).

Таблица 1

Основания предоставления документов, сведений и пояснений в процессе камеральной налоговой проверки

Основания и ссылки на пункты ст. 88 НК РФ	Документы	Сведения	Пояснения
Ошибки и противоречия п. 3	*		+
Уточненная налоговая декларация с уменьшением суммы п. 3, инвестиционный налоговый вычет п. 8.8	*		+
Налоговая декларация с убытком п. 3, КГН п. 11	*		+
Налоговые льготы п. 6	+		*
Декларация по НДС с возмещением п. 8, Услуги иностр. организации п. 1 ст. 174.2—п. 8.5	+		
При выявлении противоречий, несоответствий у контрагентов («налоговые разрывы») п. 8.1	+		
Договор инвестиционного товарищества п. 8.2		+	
Представление налоговой декларации с уменьшенной суммой налога, увеличением убытка по истечении 2х лет п. 8.3	+		
КНП расчета по страховым взносам (необлагаемые суммы, пониженные тарифы) п. 8.6	+	+	
КНП по налогам, связанным с использованием природных ресурсов п. 9	+		
Налоговая декларация по региональным инвестиционным проектам— льготы п. 12	+	+	
Налоговые вычеты по акцизам п. 8.4	+		

+ обязательно предоставляются

* предоставляются альтернативно

Источник: составлено автором.

Следовательно, ППА является важным этапом планирования выездных налоговых проверок, результатом которого нужно рассматривать не только составление плана на предстоящий квартал, но и проект доначислений по результатам проверок по сравнению с итоговыми суммами, поступившими от проверяемого лица по итогам досудебного и судебного урегулирования налоговых споров. С одной стороны, более 85% налоговых споров заканчиваются победой налоговых органов, но, с другой стороны, в досудебном порядке (на этапе рассмотрения возражений по результатам проверок) результаты более трети проверок уменьшаются, т.к. не подтверждены весомыми доказательствами и оспариваются, в т.ч. путем анализа судебной практики.

При осуществлении ППА обязательно: истребуются документы по отдельным контрагентам (видам сделок), проводятся допросы (в т.ч. и бывших работников, учредителей), анализируются банковские выписки и договоры, собираются доказательства для установления подконтрольности между контрагентом и анализируемым налогоплательщиком, устанавливаются факты получения необоснованной налоговой выгоды, составляется графическая схема товарных и денежных (заёмных) потоков, осуществляется расчет предполагаемых сумм доначислений по отдельным налогам. Если не хватает доказательств для доначисления по разным налогам по конкретным сделкам (например, подтверждаются расходы в целях определения налога на прибыль организаций, но по НДС собраны доказательства по необоснованности применения налоговых вычетов), целесообразно назначение тематической проверки только по одному налогу—НДС. В настоящее время каждая десятая проверка назначается только по НДС.

По результатам проведенного ППА выделяются основные направления проверки по НДС:

1. Проверка правомерности применения права на освобождение от обязанностей плательщика НДС (лимит выручки считается только по облагаемым операциям).

2. Проверка использования освобождений по НДС (по ст. 149 НК РФ): в соответствии с Постановлением Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 налоговые органы не вправе требовать в ходе КНП у плательщиков документы по операциям, не подпадающим под определение «налоговая льгота», к примеру, по операциям, не являющимся объектом налогообложения.

3. Проверка правильности определения налоговой базы: период определения и величина (в т.ч. дата осуществления операций, определения цен реализации, применения рыночных цен—безвозмездная передача, оплата труда), увеличение базы на суммы, связанные с реализацией, штрафные санкции контрагентам).

4. Проверка правильного расчета НДС по операциям (применения ставок, в т.ч. если в договоре не была выделена величина налога—в таком случае сумма налога должна выделяться расчетным методом).

5. Проверка правомерности не включения операций в объект налогообложения, места реализации товаров, работ и услуг. Особое внимание необходимо уделять организациям тех отраслей, в которых порядок исчисления налога зависит от оформления товаросопровождающих документов, например, в транспортной сфере [3, с. 273].

6. Проверка правильности исчисления НДС по полученной предоплате, по обеспечительным платежам. Налогоплательщик должен восстановить налоговые вычеты по «авансовым» счетам-фактурам (принятым к вычету в период отгрузки товаров), если ранее заявлял их, на дату принятия товара к учету.

7. Проверка правильности определения величины налоговых вычетов, их переноса на другие налоговые периоды

(однако в ст. 172 НК РФ выделены все основания для переноса, например, по представительским расходам НДС принимается к вычету, когда утверждается авансовый отчет в части превышения «лимита» по расходам на оплату труда. Необходимо изучить зафиксированный в учетной политике порядок ведения раздельного учета (при наличии необлагаемых операций, предоставления бюджетных субсидий, применения различных налоговых ставок).

8. Проверка правомерности и полноты восстановления сумм НДС, принятых к вычету с учетом положений ст. 170 НК РФ.

9. Проверка правильности выполнения обязанностей налогового агента по ст. 161 НК РФ.

ПРИНЦИПЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ПРЕДПРОВЕРОЧНОГО АНАЛИЗА

Что касается принципов, на которых должен строиться ППА, сопоставимы с принципами, на которых строится в целом контрольная работа налоговых органов, а именно:

- принцип комплексности: все этапы анализа являются дополняющими друг друга и усиливающими эффективность исключительно при наличии определенной синергии. Это также говорит о том, что при исключении какого-либо из этапов планирования ВВП весь процесс может потерять свою эффективность или целесообразность полностью;
- принцип непрерывности: все стадии следуют четко друг за другом в нерушимой цепи, постоянство процедур предполагает повышение эффективности;
- принцип оптимальности: планирование проводится именно для того, чтобы выбрать налогоплательщиков, которые с наибольшей вероятностью нарушают налоговое законодательство, а следовательно, которых можно привлечь к выплате недополученных бюджетами сумм, что объясняет оптимальность проведения выездной проверки по данному налогоплательщику;
- принцип законности: связан с тем, что анализ опирается на документы ФНС России, особенно на Концепцию системы проведения выездных налоговых проверок (утверждена Приказом ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333@). Отметим, что наиболее важными критериями на практике выделяют те, которые касаются налоговой нагрузки по отраслям, вычетов НДС, среднеотраслевой заработной платы и уровня рентабельности (т.е. те, которые имеют четкие значения);
- принцип гласности: чтобы налогоплательщики и налоговые агенты могли самостоятельно проанализировать свою деятельность на возможные налоговые риски и включения себя как налогоплательщика в план выездных проверок.

Отметим, что отдельно проводится анализ в отношении лиц, перешедших на налоговый мониторинг, который отличается от выездного или камерального налогового контроля тем, что происходит в течение всего периода ведения финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, а также доступен в настоящий момент исключительно для крупнейших налогоплательщиков (в 2024 году на налоговом мониторинге находятся 573 крупнейших налогоплательщика).

Интересно, что до введения НК РФ доля доначислений, полученных бюджетами в результате выездных налоговых проверок, не превышала 70% от общего числа доначислений, однако большая часть выездных проверок не приносила желаемых результатов, в т.ч. в виде взысканных сумм, что не оправдывало понесенных государством затрат на проведение данных контрольных мероприятий. В настоящее время такой показатель значительно вырос.

ВВЕДЕНИЕ ДОПОЛНИТЕЛЬНЫХ КРИТЕРИЕВ ДЛЯ ОЦЕНКИ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ

Необходимость более качественного проведения ППА приводит к разработке новых критериев, по которым можно оценивать налоговые риски.

Налоговые органы обращают внимание на долю определенных операций в общем числе совершенных денежных переводов, оказанных услуг и т.д. Особое внимание занимают внутригрупповые услуги, которые оказывают друг другу организации, входящие в единую группу компаний (с точки зрения налогового органа). Такой анализ достаточно важен для налоговых органов, администрирующих компании с иностранным участием. Как правило, в группе существует организация-поставщик, осуществляющая услуги для всей группы с целью минимизации налоговых обязательств и максимизации прибыли. Такая компания не оказывает услуги сторонним лицам, то есть не имеет прочих поставщиков кроме внутригрупповых. В качестве экономического эффекта (или необоснованно налоговой выгоды) можно отметить оптимизацию наиболее спорных расходов компании группы—на маркетинг (исследование рынка), реклама, экспедиторские услуги, страхование, консалтинг и др. [4, с. 267].

Также данный ряд услуг особенно интересуют налоговый орган, так как некоторые налогоплательщики могут под видом оплаты внутригрупповых услуг выводить денежные средства в пользу акционеров, то есть осуществлять выплату дивидендов, которая в общем случае также подлежит налогообложению.

Основываясь на практике проведения контрольной работы налоговых органов рассчитывается алгоритм риска, который позволяет определить завышения внутригрупповых услуг (ВГУ).

Если удельный вес стоимости ВГУ (см. код сделки 019 в Уведомлении о контролируемых сделках) в валовой прибыли (ВП), которая определяется по данным отчета о финансовых результатах (строка 2100), превышает 10%, в том числе услуги взаимозависимым лицам превышают 300 млн. руб., то присутствует риск завышения ВГУ. В данном случае речь идет о получении необоснованной налоговой выгоды по налогу на прибыль организаций в части неправомерного завышения прочих расходов.

Другой критерий—применение «кассового разрыва», который представляет собой недостаток денежных средств на обязательные расходы при несовпадении сроков поступления денежных средств со сроками платежей. У зарубежных участников группы берутся заемные средства на покрытие искусственно создаваемых разрывов с целью занижения налоговой базы по налогу на прибыль организаций путем включения в состав расходов процентов по привлеченным займам (код сделки 012 в Уведомлении о контролируемых сделках). При этом дивиденды иностранным участникам не выплачиваются. Показатели рассчитываются по данным баланса и отчета о финансовых результатах.

Срок оборачиваемости запасов рассчитывается как отношение 365 и коэффициента оборачиваемости запасов (см. строка 2120 «Себестоимость продаж» / строка 1210 «Запасы»). Срок оборачиваемости дебиторской задолженности рассчитывается как отношение 365 и коэффициента оборачиваемости дебиторской задолженности (см. строка 2110 «Выручка»

* 1,2 / строка 1230 «Дебиторская задолженность»). Срок оборачиваемости кредиторской задолженности рассчитывается как отношение 365 и коэффициента оборачиваемости кредиторской задолженности (см. строка 2120 «Себестоимость продаж» * 1,2 / строка 1530 «Доходы будущих периодов»).

Если срок оборачиваемости кредиторской задолженности меньше суммы продолжительности срока оборачиваемости запасов и дебиторской задолженности при наличии займа от иностранных взаимозависимых лиц, то возникает риск (последствие—необоснованная налоговая выгода по налогу на прибыль организаций в части расходов).

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. // СПС КонсультантПлюс.
2. *Акулов А.Я., Ряховский Д.И.* Трансформация бизнес-модели как управленческий инструмент оппортунистического поведения контролируемых должника лиц // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. 2024. № 1. С. 12–33.
3. *Мороз В.В., Храмов К.И.* Налогообложение транспортных компаний: особенности, проблемы и перспективы развития // Проблемы экономики и юридической практики. 2024. Т. 20. № 2. С. 271–276.
4. *Смирнова Е.Е.* Оценка налоговых рисков, возникающих у проверяемых лиц-объектов налогового контроля: региональный аспект // Проблемы экономики и юридической практики. 2024. Т. 20. № 2. С. 265–270.
5. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России. URL: <https://www.nalog.ru>.

ВЫВОДЫ

Роль ППА в контрольной работе налоговых органов сложно переоценить, поэтому необходим поиск новых критериев, позволяющих наиболее полно оценить налоговые риски по отдельным налогам, что важно применять и налогоплательщикам при осуществлении налогового планирования. Вместе с тем, целесообразно сделать их открытыми для налогоплательщиков, что соответствует принципу, на котором строится ППА.

Reference list:

1. Tax Code of the Russian Federation. Part second//Union of Right Forces Consultant Plus.
2. *Akulov A.Ya., Ryakhovsky D.I.* Transformation of the business model as a management tool of opportunistic behavior of controlling debtor persons // STEP: economic theory, Analysis, Practices. 2024. № 1. P. 12–33.
3. *Moroz V.V., Khramtsov K.I.* Taxation of transport companies: features, problems and prospects for development // Problems of economics and legal practice. 2024. V. 20. № 2. P. 271–276.
4. *Smirnova E.E.* Assessment of tax risks, arising from the audited persons-objects of tax control: regional aspect // Problems of economics and legal practice. 2024. V. 20. № 2. P. 265–270.
5. Official website of the Federal Tax Service of Russia. URL: <https://www.nalog.ru>.

Статья проверена программой «Антиплагиат». Оригинальность 75,69%.

Рецензент: *Кирина Л. С.*, доктор экономических наук, профессор, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации.

Статья поступила в редакцию 06.06.2024, принята к публикации 26.06.2024

The article was received on 06.06.2024, accepted for publication 26.06.2024

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Смирнова Елена Евгеньевна, кандидат экономических наук, доцент, доцент Кафедры налогов и налогового администрирования; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации; г. Москва, Российская Федерация, AuthorID: 438621, e-mail: elenasmirnova@mail.ru

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Elena E. Smirnova, Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Taxes and tax administration Department; Financial University under the Government of the Russian Federation; Moscow, Russian Federation, AuthorID: 438621, e-mail: elenasmirnova@mail.ru