

УДК 657

Поletaева Яна Вадимовна

магистрант,
кафедра бухгалтерского учета и налогообложения,
Байкальский государственный университет,
г. Иркутск, Российская Федерация,
e-mail: janapoletaewa@yandex.ru

ОСОБЕННОСТИ ПРЕДПРОВЕРОЧНОГО АНАЛИЗА В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Аннотация. Эффективное осуществление налогового контроля приобретает особое значение в современных условиях нестабильности и неопределенности экономической ситуации. Предпроверочный анализ налогоплательщиков выступает одной из неотъемлемых процедур, на основании которой оценивается целесообразность, особенности проведения выездной налоговой проверки и возможности применения санкций в случае выявления нарушений. В статье рассматриваются сущность и отличительные характеристики предпроверочного анализа как элемента налогового контроля, его основные этапы и основания выездной налоговой проверки по результатам его проведения.

Ключевые слова: предпроверочный анализ, налоговый контроль, выездная налоговая проверка, налоговые органы, налоговые риски.

Yana V. Poletaeva

Master's Degree Student,
Department of Finance and Financial Institutions,
Baikal State University,
Irkutsk, Russian Federation,
e-mail: janapoletaewa@yandex.ru

PROBLEMS OF PUBLIC PROCUREMENT AND POSSIBLE METHODS OF THEIR SOLUTION

Abstract. Effective implementation of tax control is of particular importance in modern conditions of instability and uncertainty of the economic situation. The pre-verification analysis of taxpayers is one of the integral procedures on the basis of which the expediency, specifics of conducting an on-site tax audit and the possibility of applying sanctions in case of violations are assessed. The article examines the essence and distinctive characteristics of pre-verification analysis as an element of tax control, its main stages and the grounds for an on-site tax audit based on the results of its conduct.

Keywords: pre-verification analysis, tax control, on-site tax audit, tax authorities, tax risks.

Проведение налоговой проверки является обязательным элементом контроля исчисления и уплаты налогов и сборов. По данным Федеральной налоговой службы Российской Федерации (ФНС России) за первое полугодие 2024 г., по результатам всех проверок по стране было дополнительно начислено 207,53 млрд руб. платежей в бюджет, из них по результатам выездных налоговых проверок – 153,34 млрд руб. (74 % от объема всех начислений) и камеральных – 54,19 млрд руб. или 26 % (рис. 1).

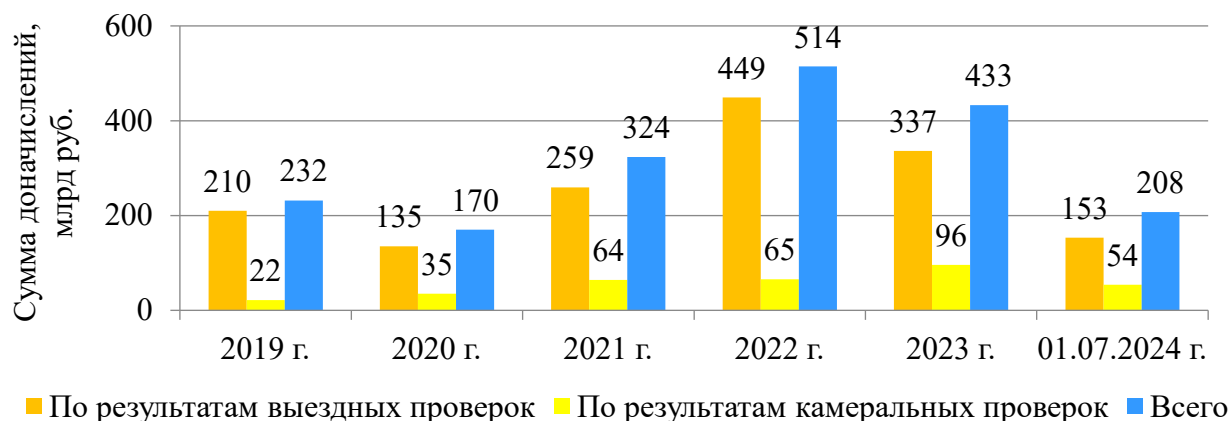


Рис. 1. Доначисления налогов и сборов по результатам налоговых проверок ФНС России за период с 2019 г. по 01.07.2024 г.*

*Источник: [1].

В результате выездных проверок за указанный период начислено штрафов на сумму 13,22 млрд руб., а камеральных – 11,34 млрд руб. Примечательно, что за 2019–2023 гг. сумма доначислений налогов и сборов увеличилась всего на 87 %, в т. ч. по результатам выездных налоговых проверок на 60 % и камеральных – на 346 % [1]. Это указывает на наличие большого числа правонарушений со стороны отдельных налогоплательщиков и обуславливает острую актуальность налоговых проверок и их совершенствования за счет различных механизмов и процедур.

Предпроверочный анализ как специфическая процедура осуществляется для оценки целесообразности проведения выездных налоговых проверок. По мнению Е. В. Ордынской, он представляет собой комплекс мероприятий, которые проводит налоговый орган, для сбора и анализа информации о налогоплательщике и связанных с ним сторонах, перед выездной налоговой проверкой. Указанный автор обращает внимание, что совокупность этих данных используется налоговым органом для определения стратегии проведения проверки, ожидаемого объема работы, сроков и контрольных мероприятий [2, с. 141]. Исходя из этого подхода, предпроверочный анализ выступает не только процедурой, позволяющей определить целесообразность проверки, но и особенности ее проведения в отношении отдельного налогоплательщика.

Л. И. Гончаренко ассоциирует предпроверочный анализ с оценкой налоговых рисков. Согласно его подходу, это процедура, в ходе которой проводится про-

верка не только налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, но и углубленный анализ динамики показателей деятельности налогоплательщика, включая сравнение с их средними значениями по отрасли [3, с. 89].

В этом определении автор определяет предпроверочный анализ как специальную процедуру оценки показателей деятельности налогоплательщика с точки зрения налоговых рисков, которые могут возникнуть с учетом результатов камеральной проверки.

О. В. Староверова характеризует предпроверочный анализ как предшествующую выездной налоговой проверке подготовку по сбору и анализу возможной информации о налогоплательщике [4, с. 231]. Аналогичное определение рассматриваемого понятия приводят И. В. Никулкина и У. М.-О. Ондар, указывая, что предварительный анализ прямо влияет на эффективность выездной налоговой проверки и контроля уплаты налогов и сборов в целом [5, с. 106].

Рассматривая предпроверочный анализ как процедуру сбора сведений о налогоплательщике и его возможных правонарушениях для оценки необходимости проведения выездной налоговой проверки, А. И. Борушко и Е. В. Хит отмечают важный недостаток его регулирования – данная процедура не закреплена в НК РФ. Поэтому эти авторы указывают, что, по мнению бизнеса, это ставит налогоплательщиков в неравные условия с налоговыми органами [6, с. 413].

Действительно, в главе 14 НК РФ регламентируются общие вопросы проведения налогового контроля, в т. ч. налоговых проверок в порядке и видах, которые устанавливаются в ст. 87–89 НК РФ – камеральных и выездных [7]. При этом в НК РФ нет запрета проведения предшествующего проверке анализа, а также истребования налоговыми органами документов для целей проведения этих проверок. Тем не менее, отсутствие правовой регламентации предпроверочного анализа не соответствует принципу законности налогового контроля [5, с. 106]. Поэтому в законодательстве РФ необходимо закрепить правомочность его проведения: определение, принципы, порядок и процедуры, методы, права и обязанности сторон, включая, например, сроки предоставления документов по запросу налоговых органов, и др. Это необходимо не только для правового регулирования, но и для наличия законных действий налоговых органов при проведении данной процедуры.

Российские налоговые органы рассматривают предпроверочный анализ с точки зрения налоговых рисков. Согласно определению Федеральной налоговой службы Российской Федерации (ФНС России), он представляет собой комплекс мероприятий по сбору, изучению и анализу информации о налогоплательщике для установления его налоговых рисков и выводов о возможных налоговых правонарушениях [8]. В этом определении предпроверочный анализ рассматривается как совокупность различных мероприятий, направленных на сбор данных о налогоплательщике, их исследование и анализ. Эти процедуры осуществляются для выявления рисков нарушений законодательства РФ о налогах и сборах, главным образом, с точки зрения неуплаты или неполной уплаты налоговых платежей.

Исходя из рассмотренных определений и мнений, можно выделить различные характеристики предпроверочного анализа в системе налогового контроля (рис. 2).

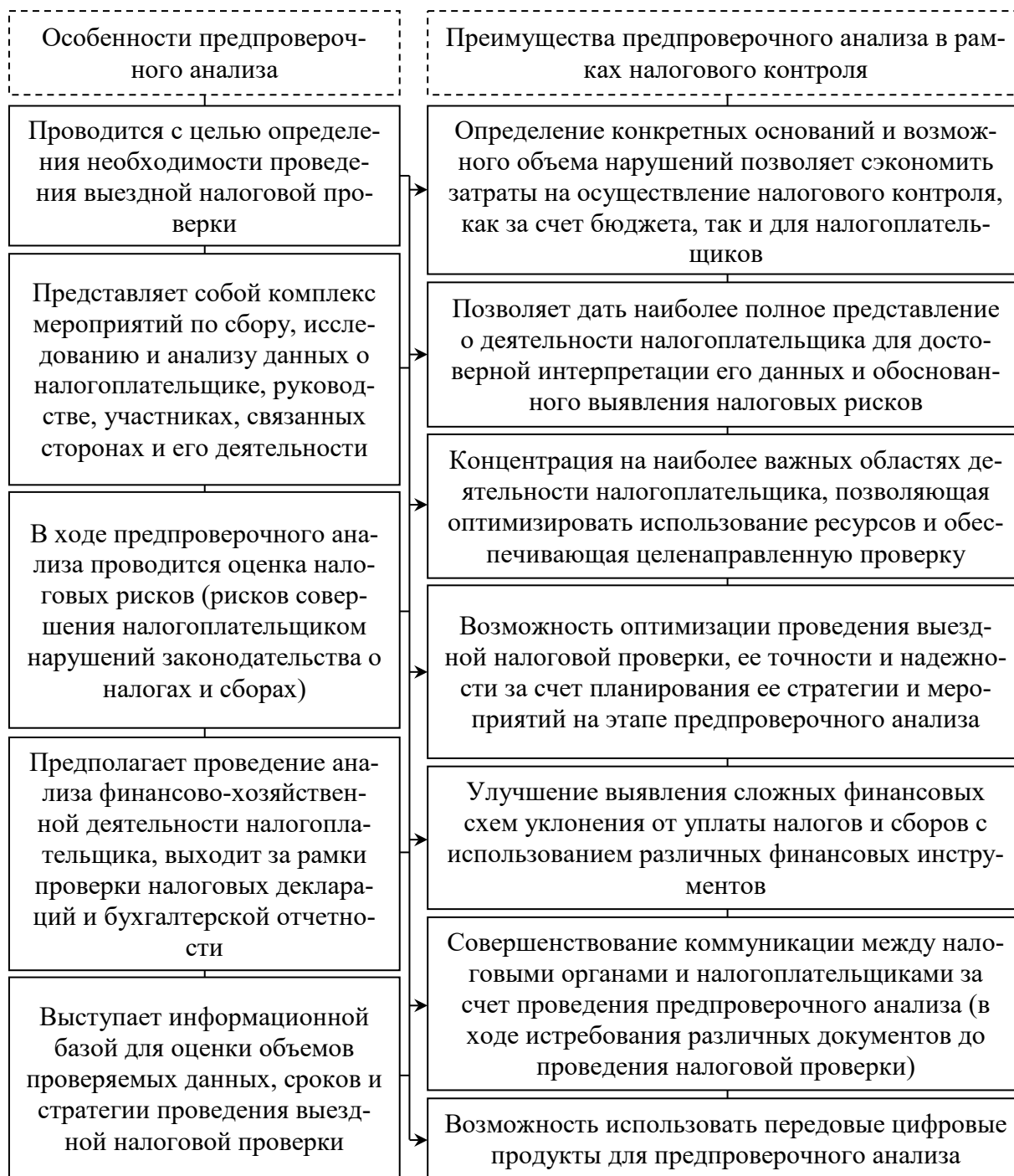


Рис. 2. Отличительные черты предпроверочного анализа в системе налогового контроля*

*Источник: [9, с. 46].

На основе отличительных характеристик предпроверочного анализа, следует отметить, что он выступает ключевой предварительной процедурой проведения выездной налоговой проверки. Это вызвано тем, что такая проверка является достаточно затратным мероприятием и без наличия рассматриваемого ана-

лиза она может быть безрезультатной, что, в свою очередь, приведет к росту затрат на осуществление налогового контроля в целом. В этой связи, в ходе предварительного анализа определяются важные критерии успеха проверки:

- со стороны налогоплательщика с высокой вероятностью или фактически имеются нарушения законодательства о налогах и сборах;
- примерная сумма доначислений налогов и сборов по результатам выездной проверки составляет фиксированную сумму, например, в 2023 г. – более 2 млн руб. [4, с. 232];
- имеется реальная возможность взыскания суммы доначисления налогов и сборов за счет средств данного налогоплательщика – денежных средств, иных активов и т. п.

В случае отсутствия хотя бы одного из этих критериев, проведение непосредственно выездной налоговой проверки не осуществляется – нарушения могут быть выявлены в удаленном формате.

Проведение предпроверочного анализа предполагает, как правило, ряд последовательных этапов (рис. 3).

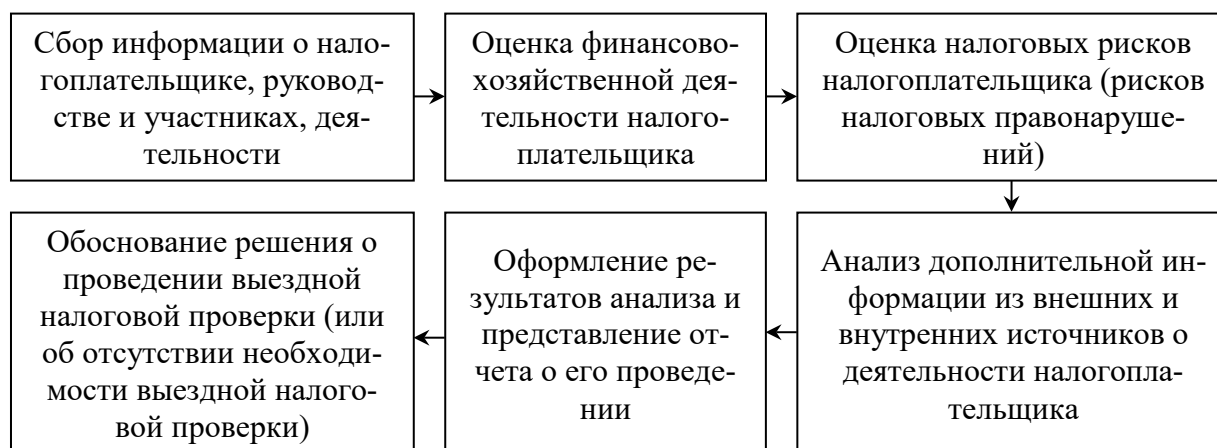


Рис. 3. Основные этапы проведения предпроверочного анализа*

*Источник: [6, с. 413].

В общем случае предпроверочный анализ проводится в шесть этапов. На первом из них осуществляется подготовка к этой процедуре – сбор и обобщение всех данных о налогоплательщике, его участниках, руководстве, связанных сторонах, деятельности и иной аналогичной информации, которая используется для анализа. На этом этапе также может проводиться исследование отраслевой специфики деятельности налогоплательщика.

Второй этап заключается в непосредственной оценке финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, которая проводится с использованием различных цифровых продуктов налоговых органов. Для этого используют информационные системы, например, в России – «ППАотбор», «Однодневка», информационный ресурс «Досье рисков», «АСК НДС-2», «Таможня», «Анализ банковских документов» и др. Это позволяет ускорить процедуру анализа и повысить ее качество.

На основе результатов указанной оценки, на третьем этапе предпроверочного анализа осуществляется оценка налоговых рисков – нарушений законодательства о налогах и сборах. Для этого налоговые органы используют риск-ориентированный подход, предполагающий оценку вероятности правонарушений при наличии определенных признаков в деятельности налогоплательщика.

В случае необходимости в ходе предпроверочного анализа может проводиться анализ дополнительной информации из внешних и внутренних источников о деятельности налогоплательщика, включая запрос данных о движении на счетах в банках, контрагентах, связанных сторонах, отдельных видах операций, например, за рубежом и т. д.

По результатам проведения предварительного анализа составляется отчет (заключение), который может содержать следующие сведения:

- данные о налогоплательщике: реквизиты, сведения об участниках (учредителях, акционерах), о наличии имущества;
- сведения о проведенных в рамках предпроверочного анализа мероприятиях: объекты анализа, результаты запроса данных из различных источников и т. д.;
- результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- оценка налоговых рисков по 12 критериев, определенным в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной Приказом ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@ [10];
- информация о результатах проведенных камеральных проверок, в т. ч. за предыдущие отчетные периоды;
- прогнозные значения результативности проведения выездной налоговой проверки и возможности взыскания налогов и сборов по результатам их доначисления [11, с. 207].

На основании этой информации принимается соответствующее решение о проведении выездной налоговой проверки, либо об отсутствии ее необходимости. Как показывает данный перечень, результаты предпроверочного анализа действительно выступают информационной базой выездной проверки, т. к. содержат подробные данные о налогоплательщике и его налоговых рисках.

Таким образом, важная отличительная особенность предпроверочного анализа заключается в том, что его данные могут позволить выявить конкретные основания проведения выездной налоговой проверки (рис. 4). Это общие критерии оценки налоговых рисков, при этом в открытом доступе информация о порядке, особенностях и способах проведения предпроверочного анализа налоговыми органами в РФ не публикуется [10]. Это осуществляется по объективным причинам, что снизить риски появления новых схем уклонения от уплаты налогов и сборов.

Немаловажной характеристикой проведения предпроверочного анализа является осведомленность налогоплательщиков о его проведении. Для этого налоговые органы принимают различные меры. В России, например, в рамках информационного ресурса «Личный кабинет налогоплательщика» ФНС России

в 2023 г. разработала сервис «Климат-контроль» («Как меня видит налоговая»). В Личном кабинете налогоплательщики получают доступ к набору показателей о себе и о своем партнере (контрагенте) при его согласии. В данном сервисе реализовано 65 показателей, из которых к установленным ФНС России критериям риска относится только 27 показателей из 97, или 27,8 %, из них по 25 показателям (более 90 %) видом отображаемой информации является отметка «Да / Нет» [12].



Рис. 4. Примеры оснований выездной налоговой проверки по результатам проведения предпроверочного анализа*

*Источник: [10].

Немаловажной характеристикой проведения предпроверочного анализа является осведомленность налогоплательщиков о его проведении. Для этого налоговые органы принимают различные меры. В России, например, в рамках информационного ресурса «Личный кабинет налогоплательщика» ФНС России в 2023 г. разработала сервис «Климат-контроль» («Как меня видит налоговая»). В Личном кабинете налогоплательщики получают доступ к набору показателей о себе и о своем партнере (контрагенте) при его согласии. В данном сервисе реализовано 65 показателей, из которых к установленным ФНС России критериям риска относится только 27 показателей из 97, или 27,8 %, из них по 25 показателям (более 90 %) видом отображаемой информации является отметка «Да / Нет» [12].

Следует отметить, что такой подход является недостаточно информативным для налогоплательщиков, т. к. он отражает только факт наличия или отсутствия риска, который может принимать самые различные значения. Поэтому, например, И. В. Никулкина и У. М.-О. Ондар предлагают использовать шкалу оценки данных рисков – высокий, средний, низкий и т. п. [5, с. 106]. Это представляется целесообразным, поскольку позволит налогоплательщикам ознакомиться со своим рейтингом и при необходимости добровольно уточнять информацию в ходе предпроверочного анализа, что может способствовать повышению эффективности налогового контроля.

Таким образом, предпроверочный анализ налогоплательщиков является важным элементом налогового контроля. Его можно рассматривать как комплекс мероприятий по сбору, исследованию и анализу информации о налогоплательщике и его деятельности с целью определения рациональности выездной налоговой проверки и формирования стратегии ее проведения. В общем случае предварительный анализ проводится в шесть основных этапов: сбор данных, оценка финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, налоговых рисков, анализ дополнительной информации, формирование отчета и принятие решения по результатам этих процедур. Предпроверочный анализ позволяет обеспечить рациональное использование ресурсов на осуществление налоговой проверки, улучшает систему мониторинга сложных схем уклонения от уплаты налогов, повышает качество, точность и надежность проверочных мероприятий и, таким образом, способствует совершенствованию налогового контроля.

Список использованной литературы

1. Отчет по форме № 2-НК (2024). ФНС России [Электронный ресурс]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/14897956/ (дата обращения: 10.10.2024).
2. Ордынская Е. В. Организация и методика проведения налоговых проверок : учебник и практикум / Е. В. Ордынская. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юрайт, 2024. – 439 с.
3. Гончаренко Л. И. Налоги и налогообложение : учебник и практикум / Л. И. Гончаренко [и др.] ; отв. ред. Л. И. Гончаренко. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2024. – 465 с.

4. Староверова О. В. Процессуальные аспекты проведения предпроверочного анализа при осуществлении выездных налоговых мероприятий / О. В. Староверова // Вестник Московского университета МВД России. – 2023. – № 4. – С. 231–233.

5. Никулкина И. В. Особенности и проблемы развития налогового контроля в современной России / И. В. Никулкина, У. М.-О. Ондар // Общество: политика, экономика, право. – 2023. – № 6. – С. 102–108.

6. Борушко А. И. Практика применения риск-ориентированного подхода в предпроверочном анализе / А. И. Борушко, Е. В. Хит // Скиф. Вопросы студенческой науки. – 2022. – № 5 (69). – С. 412–416.

7. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая : Федер. закон РФ от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 08.08.2024 г., изм. от 08.09.2024 г.) // СПС «Консультант Плюс».

8. Особенности предпроверочного анализа организаций и индивидуальных предпринимателей рассмотрели на семинаре в Комсомольске-на-Амуре. ФНС России [Электронный ресурс]. URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn27/news/seminar/11103259/> (дата обращения: 10.10.2024).

9. Яйылов А. Роль предпроверочного анализа при планировании выездных налоговых проверок / А. Яйылов // Всемирный ученый. – 2024. – Т. 1. № 27. – С. 45–52.

10. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : Приказ ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012 г.) // СПС «Консультант Плюс».

11. Сафохина Е. А. Выездная налоговая проверка как способ выявления налоговых преступлений / Е. А. Сафохина // Вестник экономической безопасности. – 2023. – № 3. – С. 205–209.

12. Бюллетень Счетной палаты РФ. Налоговые проверки. – 2023. Счетная палата РФ [Электронный ресурс]. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/b6d/tc2qar8hzsay610v18epjftmwi9t68oh.pdf> (дата обращения: 15.10.2024).