

Тема Выездная налоговая проверка

1. Понятие, цели и задачи выездных налоговых проверок
2. Планирование выездной налоговой проверки
3. Порядок и критерии отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок
4. Организация работы налоговых органов в ходе выездной проверки
5. Оформление результатов выездной проверки

1. Понятие, цели и задачи выездных налоговых проверок

Налоговый контроль реализуется в форме налоговых проверок (камеральных и выездных) оказывает существенное влияние на организацию деятельности налогоплательщиков: выбор контрагентов, планирование хозяйственных операций и оценка их правомочности, ведение учета и отчетности, формирование налоговых обязательств и т.д.

Налоговые проверки позволяют осуществлять контроль за полнотой и правильностью исчисления налогов, сборов (взносов) и своевременностью их перечисления. Если возможности камеральной проверки ограничены, то выездная налоговая проверка позволяет проверить деятельность документально, получить дополнительную информацию от контрагентов и сопоставить ее с показателями проверяемого субъекта.

Выездные налоговые проверки являются важнейшим и наиболее эффективным инструментом налогового контроля. В то же время они являются сложным и трудоемким процессом. В связи с этим в настоящее время ФНС в своей практике взяло курс на снижение числа выездных налоговых проверок при повышении их эффективности.

Выездные налоговые проверки имеют более высокую результативность. Так, в среднем по России в 2015 - 2019 гг. удельный вес проверок, выявивших нарушения налогового законодательства, составил 99%, а успешность камеральных проверок за эти же периоды составила 5 - 6%. При количестве камеральных проверок, существенно превышающем количество выездных, доля доначислений по результатам последних варьировалась от 78% до 85%.

Порядок и методика проведения выездной налоговой проверки регулируются **статьей 89 НК РФ**. Данная статья не

содержит понятия выездной налоговой проверки, а только ее отличительные особенности:

- выездная проверка проводится по месту нахождения налогоплательщика. Если у налогоплательщика нет возможности предоставить помещение или место, то проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа (при этом налогоплательщик должен написать заявление, а налоговая инспекция имеет право проверить достоверность ситуации, т.е. провести контрольное мероприятие - осмотр);

- предметом выездной налоговой проверки признается правильность исчисления и своевременность уплаты налогов (п. 4 ст. 89 НК РФ). При этом в п. 2 ст. 89 НК РФ говорится, что решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать в том числе предмет проверки, т.е. налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;

- проверка проводится в течение 2 месяцев (п. 6 ст. 89 НК РФ). Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке (п. 8 ст. 89 НК РФ);

- максимальное количество лет, которое может быть охвачено проверкой, составляет 3 года, непосредственно предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (п. 4 ст. 89 НК РФ). Текущий год в данный период не входит, но, согласно разъяснениям ФНС России, проверкой может быть охвачен и год проведения проверки, но только по завершенным налоговым периодам и если сдана налоговая декларация;

- налоговые органы не вправе проводить более двух выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за один и тот же период. Две проверки в год можно проводить только по разным налогам. Исключение - более двух проверок по одним и тем же налогам за один и тот же период, если такое решение примет руководитель ФНС России (п. 5 ст. 89 НК РФ);

- проверочные действия состоят из анализа документов, как представленных налогоплательщиком, так и запрошенных во время проведения проверки.

Таким образом, **выездная налоговая проверка** - это проверка правильности исчисления и своевременности уплаты одного или нескольких налогов, проводимая на территории (в помещении) налогоплательщика по решению руководителя (заместителя

руководителя) налогового органа на основе анализа документальных, цифровых, вещественных носителей информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Целью выездной налоговой проверки является проверка правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет налогов и сборов. Таким образом, сама проверка как процесс оценивает события хозяйственной деятельности постфактум и не предполагает предотвращения налоговых правонарушений. Однако открытые процедуры ее планирования направлены на предупреждение нарушений налогового законодательства. Налогоплательщики имеют возможность самостоятельно оценить свои налоговые риски по общедоступным критериям, а также по другим признакам, например истребование документов по отдельным сделкам и контрагентам вне рамок проверки, приглашение в налоговую инспекцию на заседание предметной (по конкретным налогам) комиссии, требование представить пояснения или внести исправления в налоговую декларацию в процессе проведения камеральной налоговой проверки.

Поставленная цель достигается решением **следующих задач**:

- всестороннее исследование обстоятельств финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- выявление искажений и несоответствий в документах, ведении бухгалтерского учета, отчетности;
- формирование доказательной базы по фактам правонарушений и обеспечение документального подтверждения выявленных нарушений;
- проведение контрольных мероприятий, позволяющих получить факты и документальное подтверждение нарушения налогового законодательства;
- доначисление существующих налогов и сборов, не уплаченных налогоплательщиком;
- формирование предложений об устранении выявленных нарушений и привлечении налогоплательщика к ответственности за допущенное нарушение налогового законодательства.

Выездная налоговая проверка представляет собой комплекс следующих взаимосвязанных мероприятий и действий:

- подготовка и планирование выездной налоговой проверки;

- распределение обязанностей между участниками проверочной группы;
- составление плана (программы) ее проведения;
- непосредственное проведение проверки всех запланированных вопросов;
- оформление результатов проверки;
- принятие мер по устранению и предупреждению налоговых правонарушений.

Процесс организации и проведения выездной налоговой проверки можно разбить на ряд этапов (рис. 1).

На первом этапе формируются информационные ресурсы о налогоплательщиках, проводится комплексный анализ основных показателей их деятельности, осуществляется отбор налогоплательщиков для включения в план, разрабатывается программа выездной налоговой проверки и готовится решение о назначении проверки.

Второй этап начинается с принятия решения о выездной налоговой проверке и осуществлении проверочных мероприятий. Этап завершается составлением справки с указанием предмета и сроков проведения проверки.

На третьем этапе проверки составляется акт, с которым знакомится проверяемый налогоплательщик. Налогоплательщик готовит свои возражения и замечания по акту выездной налоговой проверки.

На четвертом этапе выездной налоговой проверки осуществляется рассмотрение руководителем налогового органа акта и возражений по нему налогоплательщика. По результатам рассмотрения принимается решение о привлечении к ответственности или об отказе в привлечении. Принимаются обеспечительные меры по уплате налога, пени, штрафа. На этом этапе налогоплательщик имеет право обжаловать принятое решение в установленном НК РФ порядке.

2. Планирование выездной налоговой проверки

Первый (подготовительный) этап является важнейшим этапом ВМП, так как от выбора объекта, степени готовности каждого участника к проверке, распределения участников проверочной группы по конкретным участкам зависит эффективность выездной налоговой проверки.

На рис. 2 приведена схема процесса планирования и подготовки выездных налоговых проверок.

Важнейшим результатом этого этапа является разработка общего плана выездных налоговых проверок и детальных программ проверок конкретных налогоплательщиков, включенных в общий план выездных проверок.

На этом этапе определяют перечень организаций, подлежащих выездным налоговым проверкам в предстоящем квартале, сроки проведения и вид проверки, необходимые кадровые ресурсы.

Для этого проводится формирование информационных ресурсов о налогоплательщиках, состоящих на учете в налоговом органе, анализируются результаты камеральных налоговых проверок, проводится анализ бухгалтерской и налоговой отчетности (камеральный анализ), осуществляется комплексный анализ уровня и динамики основных показателей деятельности налогоплательщика.

На основании полученной информации в соответствии с определенными критериями осуществляется отбор налогоплательщиков для включения в проект плана выездных налоговых проверок.

Далее на этапе реализации проекта плана проводится предварительный проверочный анализ информации о налогоплательщиках, включенных в план. В ходе этого анализа разрабатывается программа выездной налоговой проверки, содержащей перечень вопросов, подлежащих проверке. В программе выездной налоговой проверки приводятся оценки затрат времени, состав проверяющей группы, сроки проведения, необходимость привлечения экспертов, специалистов, представителей МВД и следственных органов.

Рассмотрим особенности перечисленных мероприятий, осуществляемых на первом этапе выездной налоговой проверки.

Формирование информационных ресурсов о налогоплательщиках. Для сбора информации о налогоплательщике налоговые органы используют два вида источников: внешние и внутренние.

К информации *из внутренних источников* относится информация, получаемая налоговыми органами самостоятельно из бухгалтерской и налоговой отчетности, результатов проверок, другие данные.

К информации *из внешних источников* относится информация, получаемая налоговыми органами в соответствии с действующим законодательством или по соглашению об обмене информацией.

На основании получаемой информации налоговые органы формируют «досье налогоплательщика», которое содержит следующие разделы:

I. Идентификационная часть.

II. Данные о хозяйственных операциях или сделках.

III. Косвенные данные о хозяйственной деятельности.

IV. Сигнальная информация о результатах контрольной работы,

В идентификационную часть (раздел I) досье заносятся регистрационные данные, сведения об учетной политике, о руководителе, филиалах предприятия и т. п.

Во разделе II досье налогоплательщика приводится информация о крупных сделках и хозяйственных операциях, которые могут оказать существенное влияние на формирование суммарной налоговой базы. Речь идет о значительных суммах НДС, предъявленных к вычету, крупных финансовых вложениях, сделках с давальческим сырьем, пожертвованиях на благотворительные цели, а также о непрофильных сделках.

В разделе III досье отражаются сведения, поступившие от таможенных и правоохранительных органов, нотариальных контор, внебюджетных фондов, других организаций, а также «компромат», почерпнутый из СМИ.

В разделе IV досье налогоплательщика накапливается информация о налоговых нарушениях, которые выявлены у аффилированных лиц, результатах встречных проверок, а также противоречивые сведения, поступившие из разных внешних источников.

Анализ результатов камеральных налоговых проверок, налоговых деклараций и иных документов и анализ налоговой и бухгалтерской отчетности, проводимый в рамках камеральной налоговой проверки (камеральный анализ) позволяют сделать вывод о повышенной вероятности налоговых правонарушений у того или иного налогоплательщика и соответственно о включении его в план ВМП. По результатам камерального анализа отделами камеральных проверок выдаются соответствующие рекомендации с обоснованием причин включения в план проверок.

Комплексный анализ уровня и динамики основных финансовых показателей деятельности налогоплательщика.

Отбирая кандидатов на проверку, инспекторы выясняют, насколько суммы уплаченных кандидатами налогов соответствуют реальному состоянию их бизнеса. Для этого они исследуют динамику развития организации, сопоставляют показатели бухгалтерской и налоговой отчетности, сравнивают их с оперативной информацией, полученной из компетентных органов.

На основании информации о деятельности всей совокупности или отдельных групп налогоплательщиков, имеющейся в налоговых органах, проводится сопоставление динамики основных показателей по каждому конкретному налогоплательщику и динамики одноименных показателей по всем налогоплательщикам или их однородным группам. Проводится сравнительный анализ показателей конкретной организации с показателями организаций аналогичной отрасли, работающих в сходных условиях на подведомственной территории, и со средними значениями показателей по отрасли.

Выбор налогоплательщиков для включения в проект плана выездных налоговых проверок. Рекомендации об отборе конкретных налогоплательщиков, подготовленные с учетом результатов анализа всей совокупности информации, являются одним из оснований для включения этих налогоплательщиков в план ВМП.

В списке налогоплательщиков, которых целесообразно включить в план проверок, выделяют две группы:

- 1) предприятия, которые обязательно включают в текущий план проверок;
- 2) предприятия, которые подлежат первоочередной проверке, но будут включены в план, как только позволят кадровые ресурсы инспекции.

В число «обязательных» кандидатов на проверку входят:

- крупнейшие (основные) налогоплательщики, т. е. предприятия, которые на данной территории уплачивают наибольшие суммы налогов;
- организации, попавшие в поле зрения правоохранительных органов или региональных налоговых управлений, предприятия, которые предполагаются к ликвидации;

- организации, которые, по сведениям инспекции, ведут хозяйственную деятельность, но отчетность не представляют (или сдают «нулевые» балансы);
- налогоплательщики, чья деятельность заинтересовала другие инспекции.

В чисто первоочередных кандидатов на включение в проект плана входят:

- предприятия, чья отчетность вызывает подозрения у сотрудников камерального и аналитического отделов;
- налогоплательщики, которые систематически опаздывают с представлением деклараций и документов, необходимых для налогового контроля;
- организации, где в ходе последней проверки были вскрыты серьезные правонарушения;
- организации, которые не проверялись более шести лет;
- убыточные предприятия или предприятия, которые в течение нескольких лет показывали в отчетности небольшую прибыль, при этом осуществляли покупку дорогой недвижимости, автомобилей, оборудования и т. д.;
- организации, которые уплачивают мало налогов, но при этом много тратят на благотворительность;
- предприятия, на учредителей или руководителей которых есть компрометирующая информация, позволяющая сомневаться в законности их доходов;
- налогоплательщики, использующие для расчетов с бюджетом и клиентами счета в разных банках;
- предприятия, работающие в сферах деятельности, где практикуется масштабное уклонение от налогообложения (комиссионная торговля, снабженческо-сбытовые организации, посредничество в экспортно-импортных операциях и т. п.);
- налогоплательщики, финансово-экономические показатели которых существенно отличаются от средних показателей по отрасли.

Предварительный анализ налогоплательщиков, включенных в план. Предварительный проверочный анализ информации о налогоплательщиках, включенных в план выездной налоговой проверки, имеет целью выбор оптимальной концепции конкретной выездной налоговой проверки. На этом этапе вся информация о каждом из отобранных для проверки

налогоплательщиков анализируется сотрудниками налогового органа, которым поручено проведение выездной налоговой проверки.

Анализ деятельности налогоплательщиков в целом проводится с помощью применения программных комплексов "ВНП-отбор", "Однодневка", ИР "Досье рисков", "АСК НДС-2", "Таможня", "Анализ банковских документов" и др., которые автоматически отбирают организации с высокой степенью вероятности совершения налоговых правонарушений. Данные программные комплексы позволяют систематизировать данные о налогоплательщике, собранные разными отделами налоговой инспекции, а также сведения, полученные от правоохранительных, регистрирующих, лицензирующих и контролирующих органов в рамках соглашений о межведомственном информационном обмене. Данное направление работы постоянно совершенствуется: появляются новые информационные ресурсы, разрабатываются алгоритмы, позволяющие выявить несоответствия в показателях, разрабатываются новые критерии ведения деятельности с высоким налоговым риском.

В ходе такого анализа осуществляется подготовка и составление программы и плана выездной налоговой проверки. Программа выездной налоговой проверки представляет собой документ, где кроме вопросов проверки с указанием нормативной базы, документов, которые должны быть затребованы у налогоплательщика, учтены также организационные аспекты; сроки проверки с учетом ограничений, установленных НК РФ, состав проверяющей группы, распределение заданий между ее участниками и др.

Таким образом, программа проверки включает перечень основных вопросов, подлежащих контролю в ходе выездной налоговой проверки. План проверки - детализированный документ, в котором отражено распределение состава проверочной группы по объектам, срокам проверки с указанием даты окончания проверки. План проведения выездных налоговых проверок утверждает вышестоящий налоговый орган, т.е. Управление Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации.

Корректировка плана проведения выездной налоговой проверки может проводиться при наличии следующих оснований:

- получены срочные задания от вышестоящих налоговых органов;
- имеются поручения правоохранительных органов;
- есть в наличии мотивированные запросы других налоговых органов о проведении проверок;
- временно отсутствует руководитель и главный бухгалтер организации-налогоплательщика (индивидуального предпринимателя) и их представители (отпуск, болезнь и т. д.).

План выездной налоговой проверки впоследствии может быть скорректирован после первого посещения налогоплательщика проверяемой группой.

3. Порядок и критерии отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок

В последние годы изменен подход к организации контрольной работы налоговых органов. Акцент сделан на комплексный анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, и, как следствие, отказ от тотального контроля и переход к контролю, основанному на критериях риска.

В связи с чем Федеральной налоговой службой разработана и утверждена Концепция планирования выездных налоговых проверок (приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@), предусматривающая новый подход к построению системы отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок. В последующие годы эта Концепция дополнялась и совершенствовалась. Концепция определяет алгоритм действий налоговых органов при отборе претендентов на выездную налоговую проверку.

Согласно Концепции планирование выездных налоговых проверок – открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения выездного контроля по общедоступным критериям риска совершения налогового правонарушения. Данный процесс носит открытый характер. Налогоплательщик, соответствующий таким критериям, с большой долей вероятности будет включен в план выездных налоговых проверок.

Целями Концепции являются:

1. создание единой системы планирования выездных налоговых проверок;

2. повышение налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков;

3. обеспечение роста доходов государства за счет увеличения числа налогоплательщиков, добровольно и в полном объеме исполняющих налоговые обязательства;

4. сокращение количества налогоплательщиков, функционирующих в «теневом» секторе экономики;

5. информирование налогоплательщиков об основных критериях отбора для проведения выездных налоговых проверок.

Если ранее планирование выездных проверок было сугубо внутренней конфиденциальной процедурой налоговых органов, то с принятием Концепции подготовка плана носит открытый характер. Налогоплательщики могут самостоятельно оценить риски совершения правонарушений, самостоятельно исправить ошибки, в результате чего вероятность налоговой проверки у данного плательщика будет снижена.

В настоящее время общедоступными критериями самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков являются 12 критериев.

Условно, представленные в Концепции критерии можно разделить на следующие пять групп:

- критерии оценки риска по отраслевому принципу;
- критерии оценки деятельности налогоплательщиков по показателям бухгалтерской и налоговой отчетности;
- критерии оценки приближения расчетных показателей к предельным значениям;
- критерии, характеризующие взаимодействие налогоплательщиков с налоговыми органами;
- критерии, отражающие особенности функционирования и ведения налогоплательщиком финансово-хозяйственной деятельности.

1. Критерии оценки риска по отраслевому принципу

1. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности).

В Концепции *налоговая нагрузка* определяется как отношение суммы уплаченных налогов по данным налоговых органов к выручке организаций, без включения суммы НДС и акцизов, (по данным Росстата). Необходимо отметить, что в 2007-2009 гг. при

расчете налоговой нагрузки учитывались суммы страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, а в 2006, 2010-2017 гг. они не учитывались.

5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ.

Для оценки по критерию выплаты среднемесячной заработной платы на одного работника налоговые органы используют расчеты по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, осуществляющих выплаты физическим лицам, а также сведения о средней численности работников за предшествующий год.

Информация о статистических показателях среднего уровня заработной платы по видам экономической деятельности в городе, районе или субъекте РФ можно получить на соответствующих сайтах органов Росстата и других официальных источников.

Как показывает практика, при проведении отбора по отраслевому признаку могут возникать сложности при выявлении вида деятельности, по которому проводится анализ. Очень часто организации фактически осуществляют не тот вид деятельности, который заявлен в качестве основного. Более точные выводы о целесообразности включения налогоплательщика и план выездной налоговой проверки позволяет сделать использование специальных математико-статистических методов.

11. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики (более чем на 10 %).

Для целей Концепции под рентабельностью продаж понимается отношение сальдированного финансового результата (прибыль минус убыток) от продаж к себестоимости товаров. Показатель рентабельности активов определяется как отношение сальдированного финансового результата от продаж к стоимости активов. Для проведения анализа по отраслевому признаку могут быть использованы и другие показатели. Например, рентабельность оборотного капитала и др.

II. Критерии оценки деятельности налогоплательщиков по показателям бухгалтерской и налоговой отчетности

2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов (в течение двух и более лет).

Важнейшим признаком, свидетельствующим о вероятном налоговом нарушении, является деятельность без получения прибыли. В уставе любой коммерческой организации главной целью ее деятельности записано получение прибыли. В связи с этим осуществление организацией финансово-хозяйственной деятельности с убытком в течение двух и более лет считается основанием для включения налогоплательщика в план выездных налоговых проверок.

3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период (доля вычетов по НДС равна или превышает 89 % от суммы начисленного налога).

Свидетельством возможных налоговых правонарушений является значительный объем налоговых вычетов по НДС. В соответствии с Концепцией, если доля вычетов по НДС равна или превышает 89 % от суммы начисленного налога, то данный факт является основанием для дальнейшего анализа и возможного включения налогоплательщика в план выездных налоговых проверок.

4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

При проведении предварительного проверочного анализа в соответствии с Концепцией налоговые органы должны сопоставлять темпы роста доходов и расходов как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Превышение темпов роста расходов над темпами роста доходов может свидетельствовать о намеренном завышении расходов или занижении выручки, что может быть основанием для включения налогоплательщика в план выездных налоговых проверок.

III. Критерии оценки приближения расчетных показателей к предельным значениям

6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы (в течение календарного года два и более раз к предельным значениям менее чем на 5 %).

Данный критерий связан с применением специальных налоговых режимов, а именно, приближением к предельным значениям, позволяющим применять режим ЕСХН, ЕНВД, УСН. Такое внимание к этим режимам объясняется попытками недобросовестных налогоплательщиков использовать возможности этих режимов для уклонения от уплаты налогов.

В соответствии с Концепцией приближение в течение календарного года 2 и более раз к предельным значениям менее чем на 5 % требует включения налогоплательщика в план выездных налоговых проверок. Предельные значения установлены соответствующими главами НК РФ. Например, для того, чтобы использовать режим единого сельскохозяйственного налога в соответствии со ст. 346.3 НК доля дохода от реализации сельскохозяйственной продукции должна быть не менее 70 %. Возможность использования режима упрощенной системы налогообложения ограничивается предельной средней численностью работников, предельным размером дохода и рядом других ограничений (см. ст. 346.12, 346.13 НК РФ). Аналогичным образом определены предельные показатели и по применению единого налога на вмененный налог.

7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.

Данный критерий характеризует деятельность индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица, использующих профессиональные налоговые вычеты (ст. 221 НК) при уплате НДФЛ. Внимание к этому элементу объясняется попытками использовать этот инструмент для занижения налоговых обязательств или уклонения от уплаты налогов. В соответствии с Концепцией в качестве предельного показателя, приближение к которому менее чем на 5 %, требует внесения в план проверок, установлен размер профессионального налогового вычета (ст. 221 НК) на уровне 83 % общей суммы облагаемого дохода.

IV. Критерии, характеризующие взаимодействие налогоплательщиков с налоговыми органами

9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности.

Отсутствие без объективных причин пояснении по выявленным налоговыми органами ошибкам, несоответствиям, неявка для объяснений в налоговые органы в соответствии с Концепцией рассматривается как основание для включения в план выездных налоговых проверок, так как может быть следствием наличия налоговых правонарушений.

10. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением местонахождения («миграция» между налоговыми органами) (два более раза).

Неоднократное (два более раза) снятие и постановка на учет в налоговых органах в связи с изменением местонахождения также может свидетельствовать о попытках сокрытия налоговых правонарушений. В соответствии с Концепцией это является основанием для включения в план проверок.

V. Критерии, отражающие особенности функционирования и ведения налогоплательщиком финансово-хозяйственной деятельности

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).

12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском

Эта группа критериев предназначена для оценки деятельности налогоплательщиков, которые используют цепочки фиктивных сделок и посредников без наличия деловой цели, а также осуществляют операции с высоким налоговым риском, применяя разного рода налоговые схемы.

Критерий 8 Концепции предполагает анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика в части заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками (цепочки посредников) с целью выявления их экономической целесообразности (деловой цели). При этом деятельность налоговых органов должна быть направлена на выявление обстоятельств, свидетельствующих о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Под *налоговой выгодой* понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы,

получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

При введении 12-го критерия: «Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском» в приказе ФНС России от 14 октября 2008 г. № ММ-3-2/467@ налоговая служба проинформировала налогоплательщиков о рисках применения ряда рискованных схем ведения финансово-хозяйственной деятельности. В частности, были приведены следующие схемы:

- использование фирм-однодневок;
- схемы при реализации недвижимого имущества;
- схемы при производстве алкоголя;
- схемы с использованием труда инвалидов.

Называя указанные схемы, ФНС реализует задачу предупреждения налоговых правонарушений.

Таким образом, предлагаемая система планирования выездных налоговых проверок позволяет: для налоговых органов - выявить наиболее вероятные «зоны риска» (нарушения законодательства о налогах и сборах), своевременно реагировать на возможное совершение налоговых правонарушений и определить необходимые меры налогового контроля; для налогоплательщиков - максимально уменьшить вероятность того, что выездная проверка затронет законопослушного налогоплательщика.

В целом же налоговым ведомством разработано 109 различных критериев, по которым отбирают плательщиков для проведения выездных проверок. Выявление любого из них означает внесение плательщика в список лиц, контролируемых в первую очередь (ЮЛ-КПО). Критерии внесения в подобный список также разбиты на ряд групп.

Некоторые критерии выявляются уже в ходе регистрации, в том числе: адрес, если по нему зарегистрировано десять и более плательщиков; плательщики, зарегистрированные по несуществующему адресу, по утерянным паспортам, паспортам умерших лиц; если руководителями являются граждане преклонного возраста, учащиеся, сельские жители и лица со слабым здоровьем, находящиеся на длительном лечении.

Группы критериев выявляются при постановке на налоговый учет, например, если помещение, находящееся по адресу регистрации плательщика, предположительно, не приспособлено для деятельности (недостаточная площадь, нарушены санитарные нормы и т.п.).

Наибольшее количество критериев выявляется при камеральной проверке, например:

- плательщик не представляет налоговую или бухгалтерскую отчетность или представляет «нулевую» отчетность в течение одного или нескольких налоговых периодов;

- к плательщику поступило более трех в течение нескольких месяцев запросов на истребование документов;

- у плательщика есть движение денег по счетам, не отраженным в бухгалтерской отчетности;

- плательщик ведет финансово-хозяйственные операции, не характерные для зарегистрированных видов деятельности по ОКВЭД;

- физические лица, работающие в организации или на нее, приобретают недвижимость, транспортные средства, драгоценные металлы и камни на суммы, превышающие их задекларированные доходы;

- у плательщика отсутствуют основные средства, необходимые для деятельности (транспорт, торговые точки и т.п.);

- организация регулярно (не менее трех раз в течение года по одному налогу) представляет декларации к уменьшению или возмещению из бюджета;

- по итогам предыдущих выездных или камеральных проверок у организации выявлены факты неуплаты или неполной уплаты налога;

- значительное превышение суммы займов и кредитов над суммой выручки;

- сумма НДС, уплаченная таможенным органом, превышает сумму НДС, указанную в декларации по налогу;

- организации, использующие нестандартные средства расчета (вексель, бартер, уступка права требования);

- выручка от реализации в бухгалтерской отчетности выше аналогичного показателя в декларации по НДС, и полученная разница превышает сумму дебиторской задолженности.

Для отбора плательщиков в план выездных проверок используется принцип рейтинга, т.е. количества и «тяжести» критериев.

Для обеспечения рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок налоговыми органами используется информация, полученная в рамках проведения камеральной налоговой проверки, а также в результате анализа бухгалтерской и налоговой отчетности на основе системы контрольных соотношений (СКС).

СКС включает:

- внутридокументные контрольные соотношения (контрольные соотношения показателей деклараций (расчетов) по налогам и сборам или бухгалтерской отчетности);
- междокументные контрольные соотношения показателей деклараций (расчетов) по налогам и сборам, бухгалтерской отчетности и информации, полученной из внешних источников.

На основании СКС производятся:

- проверка логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями бухгалтерской и налоговой отчетности, необходимыми для исчисления налоговой базы;
- проверка сопоставимости отчетных показателей с аналогичными показателями предыдущего налогового (отчетного) периода;
- сопоставление отдельных показателей налоговой декларации между собой;
- соотнесение отдельных показателей бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций.

При применении СКС следует иметь в виду, что по результатам проверки определяются только ориентировочные данные, которые служат основанием для отбора налогоплательщиков с целью проведения выездной налоговой проверки, но не для доначислений налогов и сборов и применения налоговых санкций.

Плательщики, подлежащие обязательному включению в план выездных проверок:

- крупнейшие и основные, проверку таких налогоплательщиков проводят не реже одного раза в два года;

- представляющие «нулевые балансы» или не представляющие налоговую отчетность при наличии информации об осуществлении ими финансово-хозяйственной деятельности;
- по поручениям правоохранительных и вышестоящих налоговых органов, по запросам других налоговых органов;
- ликвидируемые и реорганизуемые организации.

При поступлении сообщения организации о ее ликвидации либо сведений, полученных от иных источников, решение о проведении выездной проверки принимается в 10-дневный срок. До двухмесячного срока с момента публикации информации о ликвидации организации, о порядке и сроке заявления требований ее кредиторами плательщику вручается копия решения налогового органа по результатам проверки, а также требования об уплате налогов и санкций.

Затем определяются плательщики, подлежащие первоочередному включению в план выездных проверок. В случае равноценности объектов предпочтение отдается плательщикам, имеющим наибольшие показатели выручки, численности работающих, сумм причитающихся в бюджет налогов, а также прогнозируемых возможностей взыскания доначисленных налогов, пеней и штрафов.

4. Организация работы налоговых органов в ходе выездной проверки

Рассмотрим порядок организации и проведения выездной налоговой проверки:

1. Выездная налоговая проверка охватывает только три календарных года деятельности плательщика, предшествующих году проведения проверки.

2. Запрещается проведения повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за уже проведенный период (исключения: в связи с реорганизацией и ликвидацией предприятия или при перепроверке вышестоящим налоговым органом).

3. Выездные налоговые проверки филиалов или представительств налогоплательщика могут проводиться независимо от проведения проверок самого налогоплательщика.

4. Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя налогового органа. Дата решения является датой начала проверки.

5. Должностное лицо налогового органа в соответствии со статьей 93 НК РФ вправе истребовать у налогоплательщика необходимые для выездной налоговой проверки документы, для чего оформляется требование о представлении документов. Отказ налогоплательщика от представления запрашиваемых документов или непредставление их в пятидневных срок влечет ответственность, предусмотренную статьей 126.1 Налогового кодекса РФ.

6. Перед проверкой проверяющим разрабатывается программа проверки, включающая перечень вопросов, подлежащих проверке в зависимости от поставленных целей.

7. Порядок проведения выездной налоговой проверки регламентируется Налоговым кодексом Российской Федерации и внутренним документом налоговых органов (Регламентом).

8. Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства.

9. Срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика. В указанные сроки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику требования о представлении документов и представлением им запрашиваемых документов.

10. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган по мотивированному запросу может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до четырех месяцев, а в исключительных случаях до 6 месяцев. Выездная налоговая проверка увеличивается в случаях:

- проведения проверок крупных организаций;
- необходимости проведения встречных проверок или направления запросов для получения информации о налогоплательщике;
- наличия форс-мажорных обстоятельств (затопление, наводнение, пожар и т.п.) на территории, где проводится проверка;
- иных исключительных обстоятельствах.

11. Если в ходе проведения выездной налоговой проверки возникает необходимость проведения встречных налоговых

проверок, экспертизы, вынужденного отвлечения проверяющих на другие участки работы, а также в иных исключительных случаях рекомендуется приостановить выездную налоговую проверку на период проведения указанных мероприятий. Для этого руководителем налогового органа выносится мотивированное решение о приостановлении выездной налоговой проверки. Период, не который выездная налоговая проверка была приостановлена, не включается в срок ее проведения.

12. По окончании проверки составляется справка об окончании проверки, дата которой является датой окончания проверки. По результатам проверки составляется акт проверки в соответствии с инструкцией № 60 от 10.04.2000 г. и принимается Решение по результатам проверки.

Выездная налоговая проверка проводится, как правило, силами не менее двух налоговых инспекторов.

Это связано с необходимостью изучения в ходе проверки большого объема первичных документов и выполнения многих процедур по обеспечению доказательств выявленных нарушений.

При групповой работе обеспечивается взаимное обучение сотрудников методике проверки тех или иных вопросов и обмен опытом между ними. Проверка группой сотрудников целесообразна и с точки зрения обеспечения их безопасности.

Состав группы определяется при подготовке решения о проведении проверки. В составе группы выделяется сотрудник, ответственный за результаты проверки, который не только проверяет отдельные вопросы сам, но и координирует работу других членов группы.

Налоговый инспектор, ответственный за проведение проверки, занимается также оформлением ее результатов, участвует в рассмотрении разногласий налогоплательщика, готовит проект решения по итогам проверки.

При недостаточности кадров, проверка может проводиться и одним сотрудником.

Выездная налоговая проверка проводится на территории проверяемого. Непосредственно после прибытия на место проверяющие должны предъявить руководителю проверяемой организации свои служебные удостоверения, а также решение о проведении выездной налоговой проверки, утвержденное руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. В

решении перечисляются вопросы, по которым проверяется организация, а также указываются сроки проведения проверки.

С решением о проведении выездной налоговой проверки должен быть ознакомлен (под подпись) руководитель организации с указанием соответствующей даты.

В случае отказа руководителя организации от подписи должностным лицом налогового органа в конце Решения производится запись об отказе в росписи с указанием даты. Запись заверяется подписью проверяющего.

Датой начала проверки считается дата предъявления руководителю организации Решения о проведении выездной налоговой проверки.

При соблюдении этих условий в соответствии со ст.91 НК РФ должностные лица налоговых органов получают беспрепятственный доступ на территорию или в помещение организации для проведения налоговой проверки. При воспрепятствовании доступу проверяющими составляется акт, подписываемый ими и налогоплательщиком. На основании данного акта представители налогового органа вправе самостоятельно определять суммы налогов, подлежащих уплате расчетным путем на основании оценки имеющихся у них данных о налогоплательщике или данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

Непосредственному проведению проверки первичных документов предшествует собеседование проверяющих с руководителем организации, главным бухгалтером и иными должностными лицами проверяемой организации, ответственными за исчисление и уплату налогов.

Целью проведения вышеуказанного собеседования является получение общей информации о деятельности проверяемого, а также решение отдельных вопросов организации проверки (предоставление помещения проверяющим и т.д.).

Налоговые органы вправе производить следующие действия при проведении выездной налоговой проверки:

- истребование документов (ст. 93 НК РФ);
- инвентаризация имущества (ст. 89 НК РФ);
- осмотр (ст. 92 НК РФ);
- выемка (изъятие) документов (ст. 94 НК РФ).

5. Оформление результатов выездной проверки

Непосредственно после окончания выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки, дата окончания и сроки ее проведения.

Не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен акт выездной налоговой проверки.

Акт выездной налоговой проверки должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых.

Акт выездной налоговой проверки должен быть составлен на бумажном носителе, на русском языке и иметь сквозную нумерацию страниц. В акте проверки не допускаются пометки, подчистки и иные исправления, за исключением исправлений, оговоренных и заверенных подписями лиц, подписывающих акт.

Все стоимостные показатели, выраженные в иностранной валюте, подлежат отражению в акте проверки с одновременным указанием в соответствии с действующим порядком их рублевого эквивалента по курсу, котируемому Банком России для соответствующей иностранной валюты по отношению к рублю.

Акт выездной налоговой проверки составляется в двух экземплярах, один из которых остается на хранении в налоговом органе, другой - вручается руководителю проверяемой организации.

Содержащиеся в акте выездной налоговой проверки сведения, относящиеся к налоговой тайне, не подлежат разглашению налоговыми органами и их сотрудниками, а также передаче в другие органы, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом.

Акт выездной налоговой проверки должен состоять из трех частей: вводной, описательной и итоговой.

Вводная часть акта выездной налоговой проверки (общие положения) представляет собой общие сведения о проводимой проверке и проверяемом налогоплательщике.

Вводная часть акта проверки должна содержать:

- номер акта проверки;

- полное и сокращенное наименование проверяемой организации;
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) и код причины постановки на учет;
- наименование места проведения проверки;
- дату акта проверки;
- фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности, с указанием наименования налогового органа, который они представляют, а также их классные чины (при наличии);
- указание на вопросы проверки;
- период, за который проведена проверка;
- даты начала и окончания проверки;
- фамилии, имена и отчества должностных лиц проверяемой организации;
- адрес места нахождения организации;
- иные необходимые сведения.

Описательная часть акта выездной налоговой проверки содержит систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки, или указание на отсутствие таковых, и связанных с этими фактами обстоятельств, имеющих значение для принятия правильного решения по результатам проверки.

В случае выявления в ходе проверки фактов нарушений действующего законодательства, не относящихся к налоговым правонарушениям (нарушения порядка ведения кассовых операций и др.), указанные факты также подлежат отражению в описательной части акта выездной налоговой проверки.

Содержание описательной части акта выездной налоговой проверки должно соответствовать следующим требованиям:

а) Объективность и обоснованность. Отражаемые в акте факты должны являться результатом тщательно проведенной проверки, исключать фактические неточности, обеспечивать полноту вывода о несоответствии законодательству о налогах и сборах совершенных налогоплательщиком деяний (действий или бездействия).

По каждому отраженному в акте факту налогового правонарушения должны быть четко изложены:

- вид налогового правонарушения, способ и иные обстоятельства его совершения, налоговый период, к которому данное правонарушение относится;

- оценка количественного и суммового расхождения между заявленными в налоговых декларациях организацией данными, связанными с исчислением и уплатой налогов (сборов), и фактическими данными, установленными в ходе проверки;

- ссылки на первичные бухгалтерские документы и иные доказательства, подтверждающие наличие факта нарушения;

- квалификация совершенного правонарушения со ссылками на соответствующие нормы Налогового кодекса Российской Федерации, законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, которые нарушены налогоплательщиком;

- ссылки на заключения экспертов, протоколы опроса свидетелей.

Акт не должен содержать субъективных предположений проверяющих, не основанных на достаточных доказательствах.

б) Полнота и комплексность отражения в акте всех существенных обстоятельств, имеющих отношение к фактам налоговых правонарушений.

Каждый установленный в ходе проверки факт налогового правонарушения должен быть проверен полно и всесторонне. В акте должно обеспечиваться отражение всех существенных обстоятельств, относящихся к выявленным правонарушениям.

в) Четкость, лаконичность и доступность изложения. Содержащиеся в акте формулировки должны исключать возможность двоякого толкования; изложение должно быть кратким, четким, ясным, последовательным и, по возможности, доступным для лиц, не имеющих специальных познаний в области бухгалтерского учета.

г) Системность изложения. Выявленные в процессе проверки нарушения должны быть сгруппированы в акте по разделам, пунктам и подпунктам в соответствии с характером нарушений и видами налогов (сборов), в разрезе со-ответствующих налоговых периодов.

Выявленные факты однородных массовых нарушений могут быть сгруппированы в ведомости, таблицы и другие материалы, прилагаемые к акту (приложения). При этом данные приложения

должны содержать полный перечень однородных налоговых правонарушений с указанием: периода, к которому они относятся; наименования, даты и номера документа, по которому совершена соответствующая операция; сущности операции; количественное (суммовое) выражение последствий нарушения. Каждое из указанных приложений должно быть подписано проверяющими, а также руководителем проверяемой организации или их представителями.

Итоговая часть акта выездной налоговой проверки (заключение) содержит:

- сведения об общих суммах выявленных при проведении проверки не-уплаченных налогов (сборов) с разбивкой по видам налогов и налоговым периодам;
- предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений (взыскание недоимки, пени за несвоевременную уплату налогов и сборов с приведением расчета пени);
- выводы проверяющих о наличии в деяниях налогоплательщика признаков налогового правонарушения. Данные выводы должны содержать указание на вид совершенных налогоплательщиком налоговых правонарушений со ссылкой на статьи Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

К акту выездной налоговой проверки должны быть приложены:

- решение руководителя о проведении выездной налоговой проверки;
- копия требования налогоплательщику о представлении необходимых для проверки документов;
- уточненные расчеты по видам налогов (сборов);
- акты инвентаризации имущества;
- материалы встречных проверок;
- заключение эксперта;
- протоколы допроса свидетелей, осмотра помещений и т.д.;
- справка о проведенной проверке, составленная проверяющими по окончании проверки;
- иные материалы, имеющие значение для принятия правильного решения по результатам проверки.

До вручения налогоплательщику акт налоговой проверки подлежит регистрации в налоговом органе в специальном журнале, страницы которого должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью налогового органа.

Подписанный проверяющими акт выездной налоговой проверки вручается руководителю организации, о чем на последней странице акта делается запись и указывается дата вручения акта.

Акт налоговой проверки может быть направлен налогоплательщику по почте заказным письмом или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения.

При отказе руководителя организации от подписания акта проверяющим на последней странице акта производится запись: «Ф.И.О. руководителя от подписи акта отказался».