

УДК 35.072.6

НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА КАК СПОСОБ ЭФФЕКТИВНОГО КОНТРОЛЯ

Федорцова В.А.

ст. преподаватель

ФГБОУ «Петрозаводский государственный университет»,

г. Петрозаводск, Россия

Аннотация: В статье анализируется налоговая проверка как метод налогового контроля в России. Рассмотрены особенности проведения камеральных и выездных проверок. Ставится вопрос о необходимости совершенствования налогового контроля, анализируются актуальные проблемы.

Ключевые слова: контроль, выездная проверка, камеральная проверка

TAX CHECK AS METHOD OF EFFECTIVE CONTROL

Fedorцова V.A.

postgraduate,

Petrozavodsk state University,

Petrozavodsk, Russia

Annotation: The article analyses the taxing check as method of taxing control in Russia. The features of carrying cameral and exit check are considered. The article poses the problem of necessity of improving taxing control, current problems are analyzed.

Keywords: control, cameral check, exit check.

Эффективность управления формированием государственных финансов заключается во взаимодействии фискальных органов и участников в налоговом процессе, что позволяет выявить возникающие в хозяйственной деятельности отклонения от требований законодательства, а также оценить их влияние и определить причины возникновения.

С целью эффективного формирования доходной части бюджета в части налоговых доходов в соответствии со ст. 50 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – БК РФ)[1] государством определен фискальный механизм – налоговый контроль.

Налоговый контроль актуально рассматривать в двух аспектах как государственный, так и негосударственный – внутрифирменный (налоговый контроллинг).

Государственный налоговый контроль регламентирован, как обязанность уполномоченных должностных лиц государственных органов власти осуществлять систематическую проверку налогообложения участников налогового процесса[2].

Внутрифирменный налоговый контроллинг как проверка определен рядом экономических признаков: эффективностью управления фирмой, способностью реагировать на изменение внешней среды рынка в пределах релевантных возможностей фирмы, своевременностью выявления и устранения возможных существенных рисков, в частности налоговых.

Ряд российских ученых, таких как, Е. Ю. Грачева, М.В. Карасева, Н.И. Химичева, определяют важность осуществления налогового контроля, но и выявляют ряд проблематик теории и практике применения механизма. В трудах зарубежных авторов освещен анализ общих теоретико-практических основ контроля и контроллинга как эффективного финансового инструмента государства, таких как: Р.Х. Монтгомери, Дж. Робертсон.

Законодатель в части II Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) определил множественность налогов и сборов, обязательных к расчету и уплате участниками системы налогообложения[2].

Не каждый участник четко понимает, когда выступает плательщиком и в какой срок нужно оплатить обязательные налоговые платежи. Постановка на налоговый учет налогоплательщика не гарантирует своевременное поступление дохода в бюджет.

Соответственно, каждый участник должен вести налоговый контроллинг, чтобы при налоговом контроле минимизировать отрицательные последствия в части непредвиденных расходов, не позволяющих уменьшить налогооблагаемую базу по принципу виновности.

Определенно два вида друг друга дополняют и позволяют эффективно управлять как публичными, так и частными финансами.

В экономическом и правовом аспекте предусмотрено два типа налогового контроля: камеральная и выездная налоговая проверка[2; 9,143], целью которых является выявления соответствия соблюдения законодательства налогов и сборов.

Во временном отрезке налоговая проверка не носит делящийся характер, а зависит от несоответствия показателей, наличия состава правонарушения либо преступления. Общий срок запроса документов к проверке определяется гражданским и налоговым законодательством и совпадает, который закреплен в п. 4 ст. 89 НК РФ 3 года[2]. Например, исчисляется с момента заключения договора, либо получения дохода, либо отражения данных в расчете и сдачи декларации, в том числе уплата налога. Соответственно, в каждом случае срок определяется индивидуально. Рамки проведения в данных случаях должны быть равны трем годам, а проверяемые периоды за последние три предыдущих года, а также охватывает текущий период на момент проверки. Таким образом, срок анализа документального обоснования и сопровождения хозяйственной операции может охватывать более 3 лет, например, проверка, проводится 4 мая 2017 года, соответственно рассматриваем с 1 января 2014 по 4 мая 2017.

При проведении налоговых проверок в соответствии со ст.ст. 95-97 НК РФ при необходимости привлекаются независимые лица на договорной основе, например, специалист (эколог), переводчик (лингвист), эксперт (аналитик) [2]. В данном случае необходимо специальное мнение закрепленное в заключении специалиста, которое включается в доказательную базу.

Рассмотрим особенности проверок и выявим возможности сокращения расходов как в ходе государственного, так и негосударственного налогового контроля.

Самой безболезненной с экономической точки зрения является камеральная проверка. Автоматически проверка начинается с момента подачи расчета за период плательщиком в налоговый орган в соответствии с п. 1 ст. 88

НК РФ, исключением является налоговый мониторинг, который осуществляется в текущем процессе деятельности постоянно по заявлению участника[2].

Налоговый мониторинг не заменяет камеральную проверку, а позволяет эффективно осуществлять контроль в текущем процессе в соответствии со ст. 105.2 НК РФ в течение финансового года и выявлять в реальном времени (on-line доступ) несоответствия в ведении бухгалтерского и налогового учета. В то же время участник налогового процесса в прямом режиме может получить налоговые консультации во избежание налоговых правонарушений[2].

Положения о камеральной проверке урегулированы ст. 88 НК РФ, в частности[2]:

- а) в случае инвестиционного управления проверка проводится по месту нахождения ответственного по договору за ведение налогового учета;
- б) в остальных случаях по месту нахождения органа, в который поданы расчеты и документы проверки, т.е. по месту налогового учета.

Срок проведения камеральной проверки определяется тремя месяцами в соответствии с п. 2 ст. 88 НК РФ с момента подачи налогового расчета. В частных случаях срок может быть сокращен, например, в отношении иностранных организаций срок увеличивается до 6-ти месяцев, а при проверке декларации НДС предусмотрен усеченный порядок – 1 месяц[2].

В ходе проверки используется прямая и встречная сверка.

Прямая сверка заключается в проверке поданных документов налогоплательщика предусмотренных п. 1.1. ст. 88 НК РФ. Запрос необходимых пояснений в документальной (электронной) и устной форме в соответствии с подп. 1,2 п. 1 ст. 31 НК РФ, а также документально обоснованные основания проведенных расчетов в соответствии со пп. 6-8 ст. 88 НК РФ могут быть истребованы[2].

Встречная сверка проводится на основании предоставленных документов третьих лиц, в частности контрагенты, валютные агенты. Целью является

проверка действительности, обоснованности и законности проведения операции.

По требованию предоставляются оригиналы документов для ознакомления, данные случаи закреплены в разъяснениях Минфина, в частности, при наличии несоответствия данных и сверка копии ранее представленных документов[3].

В случаях, когда налогоплательщик пользуется льготой при расчете, то истребуются только те документы, которые подтверждают основания применения, например, освобождение на определенный срок от уплаты налога на прибыль в соответствии со ст. 149 НК РФ[2].

В частности, если налогоплательщик является освобожденным от уплаты налогов по закону, то не могут быть затребованы документы подтверждающие освобождение, например, индивидуальный предприниматель, находящийся на упрощенной системе, по умолчанию отсутствует обязанность расчета НДС, соответственно формирования книги покупок, продаж и составления декларации[2].

Также использование пониженных ставок налогов не является основанием истребования документов в соответствии с разъяснением Минфина РФ [3] и п. 14 постановления Пленума ВАС № 33 от 30 мая 2014 о правомерности истребовании документов при применении дифференцированных ставок[8].

В рассмотренных случаях законодатель четко определил, что можно истребовать только в случаи возвратности оригинала либо форс мажорных обстоятельства[2], соответственно в иных случаях непредоставление документов освобождает налогоплательщика от ответственности.

Ответственность не наступает, если в требовании документа отсутствует четкое указание, какие документы необходимы.

В ходе камеральной проверки могут быть обнаружены ошибки или несоответствия в налоговом расчете (декларации), что является основанием для составления требования о предоставлении пояснений либо устранений

нарушений в соответствии с п.3 и 5 ст. 88 НК РФ. В данном случае нужно сдать уточненную декларацию, в случае сообщения инспекцией об ошибке как в случае недоначисления, неуплаты, так и излишней рассчитанной, уплаченной суммы налога[2].

Из проведенного анализа можно сделать вывод, что в случае камеральной проверки не всегда возможно со 100 процентной уверенностью сказать о достоверности основания учтенных данных в системе учета, аналогично и при налоговом мониторинге не всегда инспектор в этом уверен, осуществляя проверку, автоматизировано может проверить соответствие первично-оправдательных документов. Если система позволяет проследить от формирования планирования, составления договоров, учета и расчета налогов, тогда есть эффективность мониторинга и соответственно, проведение камеральных проверок станет неактуально.

Количество камеральных проверок в отношении одного и того же факта не урегулировано законодательством, а определяется исходя из профессиональных суждений должностного лица, характеризующихся рядом признаков: скептицизм, профессионализм, законность, обоснованность и осмотрительность.

Рассмотрим случаи, может ли инспекция при камеральной проверке выезжать на предприятие?

Законодательно закреплено, что возможно проведение выемки в ходе любой формы проверки в соответствии со ст. 88 НК РФ[2], но камеральная проверка не предусматривает выезд на предприятие по существу, соответственно невозможно провести и решение о необходимости назначения дополнительных налоговых мероприятий принимает руководитель инспекции.

Одним из случаев, когда можно проводить проверку, является определение на соответствие расчета по НДС, в частности, в случае, если заявлено о возмещении налога либо наличия несоответствий в расчете с контрагентом при занижении или завышении налогового вычета[2].

По итогам камеральной проверки при обнаружении несоответствий акт не составляется в соответствии с п.1 ст. 101 НК РФ. Если был составлен акт, то по истечении 1 месяца на обжалование либо возражения, которые могут быть поданы при рассмотрении руководителем инспекции результата проверки позже. Руководитель инспекции (заместитель) в течение 10-ти дней (срок может быть продлен) принимает решение о привлечении к ответственности либо о проведении дополнительных налоговых мероприятий[2].

Представители организации имеют право участвовать в рассмотрении материалов (извещение о времени и дате) либо право на ознакомление с документами проверки и давать пояснения, что является существенным правом и при нарушении инспекцией служит основанием отмены решения[2].

Соответственно, решение будет законным, если инспекция выполнит свою обязанность: сообщить о рассмотрении материалов, при этом, не важно, реализовано ли право на участие. Исключением является необходимость предоставления налогоплательщиком (представителем) разъяснений по существу либо было извещено ненадлежащим образом, то рассмотрение документов переносится руководителем в соответствии со подп. 1 п. 3 ст. 101 НК РФ[2].

Проведя анализ проведения камеральной проверки, следует рассмотреть выездную проверку, которая включает и элемент документальной проверки расчетов.

Выездная проверка в отличие от камеральной проверки обладает обязательным признаком – проверка на месте нахождения налогоплательщика в соответствии с п. 1 ст. 91 НК РФ[2].

В частности, при проверке налоговых расчетов, поданных физическим лицом в соответствии с п. 2 ст. 89 НК РФ, осуществляется только камеральная проверка[2], а в отношении индивидуальных предприятий по месту осуществления деятельности. Данный аспект нужно понимать не в буквальном смысле, а соотносить место деятельности с недвижимым имуществом в соответствии с п. 1 ст. 89 НК РФ[2].

Предприниматель или юридическое лицо, осуществляя деятельность в пределах движимого имущества, могут подлежать только камеральной проверке. В случае наличия офиса можно провести выездную проверку, но только в аспекте документальной проверки, т.е. провести осмотр производства не возможно. В то же время можно осуществлять деятельность без офиса и собственного имущества, например, программа на компьютере (мобильном телефоне) или бухгалтерское сопровождение сторонней фирмы, а объекты экономической деятельности арендовать.

Соответственно, не все субъекты – налогоплательщики будут участниками – проверяемыми при выездной налоговой проверки, следовательно, данный факт по умолчанию подразумевает только камеральную проверку расчетов и поданных документов, а остальные субъекты выступают контрагентами и участвуют во встречной проверке по запросу инспекции.

Рассмотрим особенности проведения выездной проверки, которая назначается в бесспорном порядке на основании анализа финансово-экономических показателей, оценки рисков и качества системы учета и отчетности участника.

В соответствии со ст. 89 НК РФ проверяемый субъект предоставляет место проведения проверки, законодатель не конкретизировал, какие требования предъявляются к «месту», соответственно, в буквальном смысле, стол, стул и документы, запрашиваемые при проверке. Допуск инспекторов осуществляется на основании решения о проведении проверки и служебного удостоверения в соответствии с п. 1 ст. 91 НК РФ[2]. В частности, плановая проверка утверждается на 1 января текущего года, а о внеплановой проверке субъект своевременно оповещается по телефону либо по почте, соответственно тематика проверки налогоплательщику уже известна и «готовность» должна быть на 100 процентов. Проверка без предупреждения в настоящее время встречается редко. В соответствии с рекомендацией ФНС РФ налогоплательщику вручается копия решения с отметкой о вручении (либо выслана по почте) [4], в то же время не подразумевается, что вручение

осуществляется заблаговременно до проведения и не является обязанностью налоговой инспекции [5]. Соответственно, копия может быть вручена под роспись, в момент посещения – начала проверки.

В соответствии с п. 12 ст. 89 НК РФ проверяемый должен обеспечить при проверке доступность помещений[2], исключением является объекты, сданные в аренду или проданные. С точки зрения налогового контроллинга в организации должен вестись учет налоговых проверок, при необходимости оформление пропусков, обеспечение спецодеждой (соблюдение требований безопасности) и сопровождение на опасные (особо опасные) объекты.

Целью выездной проверке является установление соответствия учета, консолидации, расчета, исчисления, сдачи декларации и уплаты обязательных платежей. Интересным остается то, что в ходе проверки объектом может быть как один платеж, так и несколько. Например, при проверке удержания с начисленной заработной платы возникает проверка начисления страховых взносов.

Количество повторяемости выездных проверок одного периода не закреплено законодательно, но на основании судебной практике возможно не более 1 раза [7]. Исключением является проведение повторной проверки вышестоящим налоговым органом в соответствии с п. 10 ст. 89 НК РФ, но целью является оценка качества работы самого инспектора, аналогично при проведении надзорной проверке Прокуратурой. В то же время срок рассмотрения материалов за предыдущее периоды не может превышать трех летний срок. Тогда возникает вопрос в эффективности о целесообразности такой проверки, т.к. существует возможность не охвата всей информации по сроку, соответственно возможно не выявления ничего. Следовательно, стоит назначать только, если в последние 2 периода есть основание подразумевать с точки зрения профессиональной оценки налоговые риски либо несоответствия. В большинстве случаев зачастую возникает необходимость в повторности в случае проведения проверок у контрагентов, либо корректировка показывает занижение обязательного платежа в соответствии с п. 10 ст. 89 НК РФ[2].

В данных случаях возникает отрицательные последствия для бюджета, т.е. невозможность получить дополнительные поступления, в то же время налогоплательщик не сможет требовать возврат или зачет, исключением для недоимки является особо крупный размер, регулируемый уголовным законодательством.

Также налоговые органы, как и в случае с камерной проверкой, не могут проводить выездные за периоды, в которых осуществляется мониторинг. Исключением в соответствии с п. 5.1. ст. 89 НК РФ является: проведение надзорной проверки, прекращение мониторинга либо невыполнения указания по устранению несоответствия в ходе наблюдения[2].

Общий срок проверки исчисляется с даты принятия решения, определен п. 6 ст. 89 и составляет 2 месяца, в исключительных случаях может быть продлен от 4-6 месяцев либо приостановлен путем принятия решения руководителем (заместителем) налоговой инспекции[2].

Основанием продления срока выступает объем работы, объем обязательных платежей, привлечением специалистов, количеством субъектов и видов деятельности и в иных случаях определяемые профессиональным суждением инспектора. Основанием приостановление является получение дополнительных документов, информации в рамках соглашений у государственных органов, проведения мероприятий с привлечением специалистом, а также при необходимости перевода документов на русский язык[2]. В данном случае срок автоматически продлевается с момента возобновления.

При проверки проводится как прямая, так встречная сверка и соответствует требованиям, которые предъявляются при камеральной проверки..

По результату проверки составляется справка, выдается в момент окончания в соответствии с п. 15 ст. 89 НК РФ с отметкой о вручении. Интересным является то, что практика показала, что не каждый налогоплательщик хочет получить в руки справку, исключение, отсутствие по

уважительной причине в момент окончания проверки (в т.ч. представителя). Существуют факты уклонения получения, в данном случае инспекторам рекомендовано отправить заказным письмом либо по каналам связи, либо вручить копию справки в соответствии п. 15 ст. 89 НК РФ[2].

Акт проверки составляется в течение двух месяцев с момента составления справки в соответствии с п. 1 ст. 101 НК РФ[2].

Далее в налоговой инспекции выносится решение на основании составленного акта по существу.

Вышеизложенный анализ показал, что необходимо законодательно закрепить за налогоплательщиками обязанность осуществлять налоговый контроллинг непосредственно руководителем, либо независимо обслуживающей организацией, либо специалистов. При должном внутреннем контроле с целью сокращения срока проведения выездной проверки внести в ст. 89 НК РФ изменения общего срока от 2 недель до 1 месяца.

Для минимизации неправильного оформления документов ввести ответственность персонально за лицом составляющего документы, как в организации, так и у контрагента, в форме штрафных санкции. Данное положение позволит компенсировать возникшие налоговые пени и штрафы, в случае привлечения к ответственности организации.

Налогоплательщику необходимо исключить возможность попадания в план выездных проверок путем расчета налоговых рисков следующих аспектов:

- детальное планирование налоговых обязательств с учетом зачетов сумм;
- исключить возврат из бюджета излишне уплаченных сумм;
- своевременно формировать первично-оправдательные документы;
- своевременно проводить сверку расчетов;
- проверять контрагента по состоянию статуса налогоплательщика.

Определенно плюсом является налоговый мониторинг, который бы исключил как камеральную, так и выездную проверку, но не все организаций могут заявить право на наблюдение в соответствии со ст. 105.27 НК РФ [2].

Данное положение относится только к крупным предприятиям. Соответственно следует рассмотреть включение в перечень малого и среднего бизнеса.

Библиографический список:

1. Бюджетный кодекс РФ : Федер. закон от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ (в ред. от 30.09.2017 г.) : принят Гос. Думой 17 июля 1998 г. : одобр. Советом Федерации 17 июля 1998 г. // СЗРФ. - 1998. - № 31. - Ст. 3823.

2. Налоговый кодекс РФ ч. I : Федер. закон от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 18.07.2017 г.) : принят Гос. Думой 16 июля 1998 г. : одобр. Советом Федерации 17 июля 1998 г. // СЗРФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

3. Письмо Минфина России от 11.01.2009 № 03-02-07/1-1. [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://www.klerk.ru/doc/136079/> (Дата обращения: 29 октября 2017).

4. Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622. [Электронный ресурс] - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_150127/. (Дата обращения: 29 октября 2017).

5. Письмо ФНС от 10.03.2016 № ЕД-4-2/3936. [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71307306/> (Дата обращения: 29 октября 2017).

6. Письмо Минфина России от 02.03.2017 № 03-02-07/1/12009. [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://www.buhgalteria.ru/nadocs/n158786> (Дата обращения: 29 октября 2017).

7. Постановление ФАС Центрального округа от 14.02.2013 по делу № А68-5870/2012. [Электронный ресурс] - Сайт Законы России. 2017.- Режим доступа: <http://zakoniros.ru/?p=25383>. (Дата обращения: 29 октября 2017).

8. Постановления Пленума ВАС № 33 от 30 мая 2014. [Электронный ресурс] - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_164585/ (Дата обращения: 29 октября 2017).

9. Каратаев А.С. Формы налогового контроля / А.С. Каратаев // Экономические науки. – 2010. – № 8. – С. 142-144.