

ДОБРОСОВЕСТНЫЙ ИЛИ ПРОБЛЕМНЫЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИК: КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ

А. В. Тютюгина

УБЫТОЧНОСТЬ ПРЕДПРИЯТИЯ КАК ПРИЗНАК НЕДОБРОСОВЕСТНОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ПЛАНИРОВАНИЯ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК И КАК ИСТОЧНИК ВОЗНИКНОВЕНИЯ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ ГОСУДАРСТВА И НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Аннотация. ФНС России впервые разработана общедоступная Концепция системы планирования выездных налоговых проверок. С помощью двенадцати критериев налоговые органы отбирают налогоплательщиков в план проведения выездных проверок. В статье представлены критические замечания по содержанию второго, седьмого и одиннадцатого критериев Концепции, а также предложены коррективы, необходимые для минимизации налоговых рисков государства и добросовестных налогоплательщиков.

Ключевые слова: налоги и налогообложение, контроль, концепция, критерии, убытки, профессиональные вычеты, рентабельность, планирование, выездные проверки, риски.

Среди современных тенденций развития налоговых правоотношений в последнее время авторы всё чаще упоминают о налоговых рисках, как правило, рассматривая эти риски исключительно в деятельности налогоплательщиков. Тем не менее, некоторые исследователи также выделяют среди субъектов налоговых рисков государство¹.

Действительно, являясь полноценным участником налоговых правоотношений, обеспечивая функционирование налоговой системы в целом, несёт финансовые потери из-за недобросовестности налогоплательщиков в виде недопоступлений в бюджет налоговых платежей вследствие неопределённости и коррупциогенности российского налогового законодательства, а также нефинансовые потери. Так к налоговым рискам государства можно отнести вероятность такого снижения эффективности системы налогового контроля, что налоговых

поступления в бюджеты по результатам проведения процедур налогового контроля не будет достаточно, чтоб содержать контролирующие органы. В этом контексте налоговыми рисками можно считать возможность проведения любой безрезультатной налоговой проверки, не оправдывающей экономически саму процедуру проверки. На сегодняшний момент считается, что выездные проверки являются более эффективными, так как позволяют налоговому органу использовать разнообразные методы контрольной деятельности и, соответственно, получить больше информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика², в том числе анализ показателей налоговой и бухгалтерской отчетности налогоплательщика.

По мнению Л.В. Васюченковой, данный анализ должен подразумевать анализ уровня и динамики

¹ Че А.Ю., Иванян А.Г. О налоговых рисках. // Налоговый вестник. – 2007. – №10.

² Коршунова М.В. О применении налогоплательщиками общедоступных критериев для оценки налоговых рисков // Налоги и налогообложение. – 2009. – №1.

показателей бухгалтерской и налоговой отчетности: полученных доходов, произведенных расходов, их соотношения, полученной прибыли (убытка), рентабельности продаж и активов и т.п.³

Приказом ФНС от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333@ была утверждена Концепция планирования выездных налоговых проверок. Кроме того, были разработаны критерии оценки рисков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных проверок. За несколько лет своего существования Концепция подвергалась доработке несколько раз. Это говорит о том, что она находится до сих пор в стадии совершенствования.

Однозначно положительно можно оценить тот факт, что в приказе присутствует попытка объединить существующий опыт налоговых органов, накопленный за долгие годы налоговой реформы, по анализу показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, накоплению данных, выявлению типичных признаков «недобросовестности» и, наконец, планированию выездных налоговых проверок. Безусловно, позитивным явлением можно считать тот факт, что критерии отбора налогоплательщиков впервые за все время существования налоговой системы России стали открытыми для широкого использования и самостоятельной оценки налоговых рисков налогоплательщиками. Ранее планирование выездных налоговых проверок являлось сугубо внутренней конфиденциальной процедурой налоговых органов. Таким образом, Концепцией предполагается уменьшить число налогоплательщиков, функционирующих в «теневом» секторе экономики, а также увеличить налоговые доходы государства за счет увеличения количества налогоплательщиков, добровольно и в полном объеме исполняющих налоговые обязательства.

Очевидно, что эффект от внедрения системы планирования выездных налоговых проверок заявлен Концепцией не весь и должен обязательно заключаться в росте сумм налоговых поступлений в бюджеты и внебюджетные фонды за счет увеличения показателей результативности и эффективности налогового контроля, которые должны обеспечить. Внедрением Концепции должна быть обеспечена эффективность использования и распределения ресурсов налоговых органов с целью достижения

максимальной результативности выездных налоговых проверок при минимальных затратах ресурсов на их проведение.

Вместе с тем, общей статистики, характеризующей конкретный эффект от внедрения Концепции планирования выездных проверок, не ведется. Более того, этой системой планирования пользуются далеко не все налоговые органы. Например, процесс отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок до 2010 года заключался в сравнительном анализе сумм налогов, исчисленных в текущем периоде, и сумм налогов, начисленных к уплате за прошлый налоговый период. При снижении сумм налога более чем наполовину, налогоплательщик включался в план проведения контрольных мероприятий. Нами уже упоминалось, что при выборе такой методики, вероятно, обеспечивавшей некоторую эффективность налогового контроля, из выборки выпадали те предприятия, которые в течение нескольких лет успешно применяли незаконные схемы снижения сумм налогов и сборов и этим обеспечивали стабильные показатели в налоговой отчетности без значительных колебаний. Таким образом, система планирования выездных налоговых проверок должна содержать такие критерии отбора налогоплательщиков, которые бы позволили формировать наиболее эффективную выборку для проведения налогового контроля.

На данный момент концепция системы планирования выездных налоговых проверок содержит двенадцать общедоступных критериев самостоятельной оценки налоговых рисков налогоплательщиками.

Обратим внимание на второй критерий Концепции. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов также может стать основанием для включения налогоплательщика в план проведения выездных налоговых проверок. Действительно, убыточность предприятия при отсутствии признаков улучшения финансового положения — это наиболее вероятный признак искажения показателей деятельности, с целью занижения налогов.

Очевидно, что в период кризиса такой критерий не может свидетельствовать о наличии признаков совершения налогового правонарушения налогоплательщиком, ведь огромное количество организаций в период кризиса стали убыточными. Убыток в финансовой деятельности, полученный в течение нескольких кризисных лет подряд, не должен порождать налоговые риски для добросо-

³ Васюченкова Л.В. О перспективном планировании выездных проверок // Налоги и налогообложение. – 2009. – №2.

вестных налогоплательщиков. К сожалению, факт финансового кризиса нашел свое отражение в тексте Концепции только после внесенных изменений в сентябре 2010 года.

После принятых изменений, внесенных Приказом ФНС РФ от 22.09.2010 №ММВ-7-2/461@, при получении организацией убытка по результатам финансово-хозяйственной деятельности за 2008 год налоговый орган может не учитывать данный календарный год в числе двух лет, когда деятельность осуществлялась с убытком, при условии, что налогоплательщик получил убытки по объективным причинам. Причем, налоговый орган должен располагать соответствующей информацией и подтверждающими документами, представленными налогоплательщиком.

Остается неясным, почему налоговые органы сочли нормальной убыточность только в 2008 году. 2009 и 2010 годы также стали кризисными для страны в целом и для многих предприятий. Тот факт, что на протяжении этих трех лет бюджет Российской Федерации был впервые за многие годы дефицитным, вполне может свидетельствовать о том, что кризис продолжался и в течение двух последующих лет.

Кроме того, по данным региональных органов статистики Хабаровского края численность убыточных организаций выросла почти по всем отраслям (таблица 1), а также возросла общая сумма полученного убытка⁴.

Исходя из приведенных данных статистики, можно сделать вывод о том, что в 2009 году удельный вес убыточных организаций вырос по сравнению с 2008 годом. Причем, этот рост этого показателя в Хабаровском крае наблюдается не по всем отраслям хозяйствования, а только для обрабатывающих производств, строительства, оптовой и розничной торговли; ремонта автотранспортных средств, гостиниц и ресторанов, операций с недвижимым имуществом, предоставления услуг аренды, предоставления прочих коммунальных, социальных и персональных услуг.

Очевидно, что, исходя из данных статистики, кризисное положение усугубилось в 2009 году по сравнению с 2008 годом, так как возросла доля убыточных предприятий. В 2010 году общий удельный вес убыточных организаций снизился, что, в общем, должно бы свидетельствовать об улучшении экономической ситуации в Хабаровском крае. Тем не менее, в некоторых отраслях доля убыточных предприятий продолжает расти: рыболовство и рыбоводство, обрабатывающие производства, гостиницы и рестораны и здравоохранение.

Таким образом, уже по данным такого простейшего анализа региональной статистики можно сделать вывод о том, что кризисное положение в регионе сохранялось и в 2010 году для некоторых отраслей.

Снижение доли убыточных предприятий по остальным видам деятельности, тем не менее, не всегда говорит о том, что экономика этих отраслей улучшается. Ведь такое снижение доли убыточных предприятий может быть обусловлено не только улучшением финансового положения таких хозяйствующих субъектов, но и, прежде всего, тем, что убыточные предприятия, в конце концов, ликвидируются в связи с банкротством.

В этой связи вновь целесообразно обратиться к данным статистики по Хабаровскому краю за 2009 и 2010 годы и сравнить темпы роста удельного веса убыточных предприятий с темпом роста количества убыточных предприятий (таблица 2).

Исходя из данных таблицы, можно сделать вывод о том, что только по четырем последним отраслям хозяйствования (добыча полезных ископаемых, производство и распределение электроэнергии, газа и воды, транспорт и связь, образование) темпы роста количества убыточных предприятий превышают темпы роста удельного веса убыточных предприятий. По остальным видам деятельности (сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство, строительство, оптовая и розничная торговля, ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования, операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг, предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг) темпы роста удельного веса убыточных предприятий превышают темпы роста количества убыточных предприятий. Последняя ситуация означает, что снижение удельного веса убыточных пред-

⁴ Хабаровский край в цифрах. 2011. Краткий статистический сборник. Хабаровск: Хабаровскстат, 2011.

Таблица 1

Удельный вес убыточных организаций по видам экономической деятельности по Хабаровскому краю за 2005–2010 года по данным Росстата (за исключением малого бизнеса), в %

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Всего в экономике, в т.ч. по отраслям:	38,6	35,5	29,3	35	35,1	31,2
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	37,6	28,4	38,1	62,2	61,2	43,3
Рыболовство, рыбоводство	53,8	58,3	10	42,9	14,3	28,6
Добыча полезных ископаемых	52	30	35	53,3	31,2	23,5
Обрабатывающие производства	53,8	47,7	39,8	34,7	35,2	38,9
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	58,1	66,7	60,9	56,5	51,7	49,3
Строительство	36,1	21,5	16,1	24,5	27,6	21,4
Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования	18,4	20,5	20,4	20	24	17,8
Гостиницы и рестораны	21,1	36	27,3	14,3	15,4	23,1
Транспорт и связь	48,5	48,4	30,2	36,4	34	31
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	34,1	25,2	20,7	21,4	28,6	22,2
Образование	36,4	38,5	7,1	25	11,1	10
Здравоохранение и предоставление социальных услуг	66,7	33,3	-	100	33,3	75
Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг	34,1	38,1	9,7	18,5	26,9	15,8

приятый по этим отраслям связано в большинстве случаев с ликвидацией убыточных предприятий, предположительно, в связи с их затруднительным финансовым положением. Таким образом, в этом случае сложно говорить об улучшении экономики региона в целом. Данные статистики иллюстрируют рост экономики в 2010 году только по четырём из тринадцати отраслей.

Проведенный анализ данных статистики должен найти свое отражение в тексте второго критерия Концепции – критерия рентабельности. Как было уже отмечено Г.И. Минеевой, более низкий уровень рентабельности не должен являться подтверждением налоговой недобросовестности налогоплательщика. Рентабельность предприятия, являясь показателем экономической эффективности его функционирования, зависит от множества фак-

торов⁵: экономической ситуации в регионе, наличия непрофильных либо не участвующих по разным причинам в хозяйственной деятельности активов и от других факторов. В этой связи, а также с учётом проведенного выше анализа, необходимо предложить налоговым органам не учитывать убыток, полученный по результатам 2008 и 2009 годов, а по некоторым вышеназванным отраслям исключить из анализа убытки, полученные по итогам 2010 года. Кроме того, предлагается исключить из выборки организации, отразившие в отчетности убытки в течение двух лет подряд, у которых сумма убытка имеет явную тенденцию к снижению.

⁵ Минеева Г.И. Методы снижения налоговых рисков налогоплательщика с учетом практики применения концепции системы планирования выездных налоговых проверок. // Налоги и налогообложение. – 2009. – №1.

Добросовестный или проблемный налогоплательщик: критерии оценки

Таблица 2

Сравнение темпов роста удельного веса убыточных предприятий с темпом роста количества убыточных предприятий по Хабаровскому краю в 2010 году по сравнению с 2009 годом по данным региональных органов статистики⁵.

Вид деятельности	Удельный вес убыточных предприятий, %		Кол-во убыточных предприятий		Темп роста удельного веса убыточ. предприятий, %	Темп роста кол-ва убыточ. предприятий, %	Всего кол-во предприятий	
	2009	2010	2009	2010			2009	2010
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	61,2	43,3	52	26	70,8	50,0	85	60
Строительство	27,6	21,4	16	9	77,5	56,3	58	42
Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования	24	17,8	23	13	74,2	56,5	96	73
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	28,6	22,2	28	18	77,6	64,3	98	81
Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг	26,9	15,8	7	3	58,7	42,9	26	19
Добыча полезных ископаемых	31,2	23,5	5	4	75,3	80,0	16	17
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	51,7	49,3	31	35	95,4	112,9	60	71
Транспорт и связь	34	31	18	18	91,2	100,0	53	58
Образование	11,1	10	1	1	90,1	100,0	9	10

Обратимся к тексту седьмого критерия, предусмотренного для самостоятельной оценки налоговых рисков индивидуальными предпринимателями: отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год. В этом критерии подразумевается, что доля профессиональных налоговых вычетов по НДФЛ индивидуальных предпринимателей в общей сумме их доходов не может превышать 83 процента. Налицо некоторая дискриминация по отношению к индивидуальным предпринимателям. Действительно, в то время, как критерием включения организаций в план проведения выездных налоговых проверок является неоднократное отражение убытков в отчетности, источником риска проведения ВМП у индивидуальных предпринимателей может стать недостаточно высокая рентабельность затрат (менее 20,5 процентов). Кроме того, обратившись к тексту одиннадцатого критерия Концепции, можно обнаружить, что такие высокие нормативы рентабельности характерны только для таких отраслей как рыболовство

и рыбоводство, добыча полезных ископаемых, связь, а также для некоторых видов обрабатывающих производств. Очевидно некоторое несоответствие отдельных положений Концепции друг с другом, что порождает налоговые риски для налогоплательщиков, а также может стать источником налогового риска проведения малорезультативной выездной налоговой проверки для государства.

Разумнее было бы уравнивать условия для индивидуальных предпринимателей и для организаций и принять в качестве критерия риска налогового правонарушения превышение суммы профессиональных налоговых вычетов над суммой доходов в течение двух и более лет.

Также стоит предусмотреть, что, если предприятие убыточно по итогам 2008 – 2009 годов, а для некоторых отраслей хозяйствования и по итогам 2010 года, то эти налоговые периоды не должны учитываться налоговым органом при условии, что налогоплательщик понес убытки по объективным причинам.

Таким образом, предлагается заменить второй и седьмой критерии Концепции системы планирования ВВП на критерий следующего содержания: «Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков (для индивидуальных предпринимателей, применяющих общую систему налогообложения, убытком считается превышение суммы профессиональных налоговых вычетов над суммой дохода) на протяжении двух и более налоговых периодов за исключением убытков по итогам 2008 и 2009 года, а также по итогам 2010 года для предприятий, осуществляющих следующие виды деятельности:

- сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство;
- рыболовство, рыбоводство;
- обрабатывающие производства;
- строительство;
- оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования;
- гостиницы и рестораны;

- операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг;
- здравоохранение и предоставление социальных услуг;
- предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг.»

Кроме того, предлагается либо доработать соответствующим образом текст одиннадцатого критерия, критерия нормальной, средней по отрасли рентабельности, либо совсем отказаться от данного критерия.

Также предлагается разработать систему рисков, присваиваемых налогоплательщику в случае соответствия данных его отчетности тому или иному критерию Концепции.

При проведении у налогоплательщика выездной налоговой проверки стоит выбрать объектом проверки налог на прибыль для организаций, применяющих общую систему налогообложения (ОСНО), НДС/ФЛ для индивидуальных предпринимателей, применяющих ОСНО, налог, уплачиваемый при применении УСН с объектом доходы, уменьшенные на величину расходов.

Библиография

1. Васюченкова Л.В. О перспективном планировании выездных проверок // *Налоги и налогообложение*. 2009. №2.
2. Коршунова М.В. О применении налогоплательщиками общедоступных критериев для оценки налоговых рисков // *Налоги и налогообложение*. 2009. №1.
3. Минева Г.И. Методы снижения налоговых рисков налогоплательщика с учетом практики применения концепции системы планирования выездных налоговых проверок. // *Налоги и налогообложение*. 2009. №1.
4. Приказ ФНС от 30.05.2007 г. №ММ-3-06/333@ (ред. от 08.04.2011) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».
5. Солдаткин С.Н., Тютюгина А.В. Совершенствование методики оценки налоговой нагрузки предприятия для целей налогового контроля // *Вестник ТОГУ*. 2011. №1.
6. Хабаровский край в цифрах. 2011: Крат. стат. сб. / Хабаровскстат. г. Хабаровск, 2011.
7. Че А.Ю., Иванян А.Г. О налоговых рисках. // *Налоговый вестник*. 2007. №10.

References (transliteration)

1. Vasyuchenkova L.V. O perspektivnom planirovanii vyezdnykh proverok // *Nalogi i nalogooblozhenie*. 2009. №2.
2. Korshunova M.V. O primeneniі nalogoplatel'shchikami obshchedostupnykh kriteriev dlya otsenki nalogovykh riskov // *Nalogi i nalogooblozhenie*. 2009. №1.
3. Mineeva G.I. Metody snizheniya nalogovykh riskov nalogoplatel'shchika s uchetom praktiki primeneniya kontseptsii sistemy planirovaniya vyezdnykh nalogovykh proverok. // *Nalogi i nalogooblozhenie*. 2009. №1.
4. Prikaz FNS ot 30.05.2007 g. №ММ-3-06/333@ (red. ot 08.04.2011) «Ob utverzhdenii Kontseptsii sistemy planirovaniya vyezdnykh nalogovykh proverok».
5. Soldatkin S.N., Tyutyugina A.V. Sovershenstvovanie metodiki otsenki nalogovoy nagruzki predpriyatiya dlya tseley nalogovogo kontrolya // *Vestnik TOGU*. 2011. №1.
6. Khabarovskiy kray v tsifrakh. 2011: Krat. stat. sb. / Khabarovskstat. g. Khabarovsk, 2011.
7. Che A.Yu., Ivanyan A.G. O nalogovykh riskakh. // *Nalogovyy vestnik*. 2007. №10.