



## ФИНАНСОВЫЙ СЕКТОР ЭКОНОМИКИ

**Е.С. ФИЛИППОВИЧ**

---

### СИСТЕМА ОТБОРА ПЛАТЕЛЬЩИКОВ ДЛЯ ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК В УКРАИНЕ, РОССИИ И БЕЛАРУСИ

---

Реформирование контрольной деятельности, нацеленное на создание партнерских взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками, на протяжении последних лет в Республике Беларусь являлось темой оживленных дискуссий. Актуальность связанных с ним вопросов повышало проведение аналогичных процессов в государствах-соседах. Изучение информации о совершенствовании контроля позволяет сделать вывод, что при общности целей и задач в Украине, России и Беларуси разработаны специфические подходы к решению существующих проблем. Одним из наиболее важных аспектов реформирования является система отбора плательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Пытаясь отойти от традиционного подхода в формировании планов налоговых проверок, Украина приступила к реформам в налоговом контроле в 2004 г. С целью обоснования результатов отбора плательщиков в Украине проводится разделение субъектов хозяйствования по «категориям внимания». С 2004 г. нормативные документы, определяющие систему отбора в Украине, претерпели изменения. Так, изначально (приказ ГНА Украины № 633 от 09.11. 2004 г.) разделение плательщиков проводили по четырем категориям внимания, которые определялись как зеленый, желтый, оранжевый и красный «коридоры» [1]. В настоящее время (приказ ГНА Украины № 373 от 30.06. 2006 г.) количество категорий сокращено до трех [2].

Распределение плательщиков по категориям внимания производится на основе многоуровневой дифференциации. Информационный массив данных разделяется в автоматизированном режиме обработки на областном уровне. Первостепенно для формирования реестров субъектов хозяйствования каждой категории внимания выделяются однородные группы, имеющие признаки:

- отсутствия хозяйственной деятельности,
- наличия убытков от осуществления деятельности,
- использования специальных режимов налогообложения,
- принадлежности к категории «вновь созданные предприятия»,
- проведения комплексных проверок за последние двенадцать месяцев,
- применения общеустановленной системы налогообложения.

---

*Елена Сергеевна ФИЛИППОВИЧ, ассистент кафедры налогов и налогообложения  
Белорусского государственного экономического университета.*

В дальнейшем производится ранжирование каждой выделенной группы с помощью расчетного показателя «оценка деятельности». Факторы риска определяются на основе регистрационных данных, налоговой отчетности, результатов контрольной работы и внешней информации по каждому плательщику.

Критериями разделения плательщиков на категории второго уровня являются налоговое поведение, риск осуществления деятельности, фискальная важность, отраслевая принадлежность. Налоговое поведение характеризуется своевременностью предоставления налоговой отчетности и уплаты налоговых платежей, отклонением отдельных показателей от средних значений по отрасли или в рамках однородной группы, наличием нарушений налогового законодательства, выявленных предыдущими проверками. Риск осуществления деятельности определяется проведением таких видов деятельности или сделок, которые с позиции практического опыта контрольной работы с высокой вероятностью связаны с уклонением от уплаты налогов и частым изменением состава видов деятельности. *Фискальная важность представляет собой оценку субъектов хозяйствования относительно уровня максимально возможных налоговых обязательств на основе сопоставления объема дохода и налоговой нагрузки\**. Каждый критерий распределения имеет формализованные индексы, значения которых определяются по набору факторов с участием экспертных оценок.

При положительной оценке к первой категории внимания относятся добросовестные плательщики налогов. Работа налоговых органов по отношению к субъектам хозяйствования этой категории нацелена на предупреждение налоговых нарушений и носит массово-разъяснительный характер. Вторая категория — плательщики умеренного риска. К ним относятся субъекты хозяйствования, уровень уплаты налогов которых ниже среднего по соответствующей группе при небольшой фискальной важности. В отношении плательщиков этой категории предусмотрено проведение постоянного мониторинга в форме выездных проверок налоговой отчетности. К третьей категории внимания относятся плательщики со значительным уровнем фискальной важности, низким по отношению к среднему уровню уплаты налогов и наличием иных факторов риска обнаружения серьезных нарушений налогового законодательства. Плательщики этой категории подвергаются выездным документальным проверкам, но не чаще одного раза в год.

В 2007 г. Российской Федерацией разработана «Концепция системы планирования выездных налоговых проверок», утвержденная приказом ФНС РФ □ ММ-3-06/333@ от 30.05. 2007 г., которая с учетом изменений, внесенных приказом ФНС РФ □ ММ-3-2/467@ от 14.10. 2008 г. определяет порядок отбора плательщиков в настоящее время [3]. Так же, как в Украине и в Беларуси, для обоснованного выбора объекта проведения проверок в Российской Федерации используется информация, поступающая из внутренних и из внешних источников. С целью отбора проводится анализ финансово-экономических показателей, который содержит несколько уровней:

- анализ сумм исчисленных налогов и их динамики, позволяющий выявить налогоплательщиков, имеющих тенденции к уменьшению начисляемых платежей;
- анализ сумм уплаченных налогов, проводимый по каждому виду налоговых платежей с целью контроля за полнотой и своевременностью уплаты;
- анализ показателей налоговой и бухгалтерской отчетности, позволяющий выявить противоречия между сведениями, предоставляемыми плательщиками, и информацией, которой располагают налоговые органы, на основе сопоставления значений показателей финансово-хозяйственной деятельности во

---

\*Нормативными документами не определен порядок расчета максимально возможных налоговых обязательств. Но, по сути, этот показатель близок к показателю «скрытые возможности», применение которого для целей налогового контроля обосновано нами в работах [4; 5].

временном интервале, а также по отношению к значениям среднестатистических показателей аналогичных хозяйствующих субъектов;

- анализ факторов и причин, влияющих на формирование налоговой базы.

За исключение последнего элемента набор составных частей проводимого анализа вполне традиционен. Но несмотря на то, что планирование выездных проверок является «открытым процессом», Концепция, так же как нормативные документы в Украине, не раскрывает, какие именно факторы, определяющие налоговую базу, и каким образом будут исследоваться. Не упоминается в ней и о процессе проведения дифференциации совокупности налогоплательщиков. Однако для пользования субъектов хозяйствования предложены «критерии для самостоятельной оценки рисков», используемые налоговыми органами. К ним относятся:

налоговая нагрузка ниже среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (в виде экономической деятельности);

наличие убытков на протяжении нескольких налоговых периодов;

значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для определенной сферы деятельности по данным статистики;

отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за тот или иной период;

выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации;

неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы;

построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками без наличия экономических или иных причин (деловой цели);

неоднократное изменение места нахождения («миграция» между налоговыми органами) и др.

Использование плательщиками критериев, связанных со сравнением данных, на наш взгляд, малоэффективно: данные не сопоставимы по времени, нет информации об их применении субъектами хозяйствования, имеющими несколько полноправных видов деятельности и т.д. Поэтому налогоплательщики по «общедоступным критериям» могут составить только прогнозы о возможных условиях благоприятствования со стороны налоговых органов для осуществления деятельности.

Концепцией предусмотрена *возможность распространения проверок на «сопричастных» субъектов хозяйствования*, в частности, налоговые органы определяют целесообразность проведения проверок контрагентов и аффилированных лиц плательщика. Для целей минимизации оборотов теневого бизнеса проведение таких проверок одновременно с проверкой отобранного плательщика является достаточно прогрессивной позицией\*. Внимания заслуживает также следующее нововведение: одна из целей Концепции — сократить количество налогоплательщиков, функционирующих в «теневом» секторе экономики, — подкрепляется представлением способов ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, включающих схемы получения необоснованной налоговой выгоды.

Реформирование контрольной деятельности в Республике Беларусь проводится в соответствии с указом Президента Республики Беларусь «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» □ 510 от 16.10. 2009 г. Основным отличием белорусской реформы является

\*Разработчик методики оценки налогового потенциала для целей налогового контроля, рассматривая вопросы проведения налоговых проверок, также указывает на необходимость проведения одновременной проверки аффилированных и взаимозависимых лиц [5, 55].

то, что она затрагивает деятельность всех контролирующих органов, перечень которых четко определен. Так же, как и в Украине, белорусских налогоплательщиков планируется разделять на три группы риска: высокий, средний, низкий. Такое разделение проводится на основе критериев, сгруппированных по сферам контроля. Среди сфер контроля выделены финансово-хозяйственная, внешнеэкономическая, банковская, лицензируемая, строительная деятельность, здравоохранение, соблюдение законодательства о труде и иные. Нет четкого соответствия между контролирующей структурой и сферой контроля, т.е. одна из сфер может контролироваться несколькими органами и, наоборот, один из контролирующих органов может охватывать несколько сфер контроля. Но, как представляется, для налоговых органов основной сферой контроля является финансово-хозяйственная деятельность.

В настоящее время аналитические данные аккумулируются в сорока базах данных. Критерии отнесения к определенной группе риска по сравнению с ранее действовавшими в налоговом контроле основаниями отбора плательщиков для включения в координационный план проверок не столько расширены, сколько конкретизированы (основания отбора определены «Инструкцией о порядке организации и проведения проверок налоговыми органами», утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь □ 124 от 29.12. 2003 г.). Для отнесения к высокой группе риска сферы контроля «финансово-хозяйственная деятельность» определены следующие критерии:

осуществление деятельности с использованием (расходом) бюджетных средств;

необеспечение финансовой устойчивости;

наличие случаев непредставления или несвоевременного представления налоговой отчетности (двух и более раз в календарном году) либо представление информации, содержащей недостоверные данные;

наличие случаев неуплаты, несвоевременной или неполной уплаты налоговых платежей (двух и более раз в календарном году);

установление в ходе предыдущей проверки факта проведения хозяйственных операций без первичных документов;

несоответствие размеров налоговых платежей, доходов от деятельности сведениям о фактических хозяйственных операциях;

неопубликование бухгалтерской отчетности в случаях, установленных законодательством;

неосуществление в установленные сроки платежей по налогу на добавленную стоимость по товарам, ввозимым из Российской Федерации, при наличии сведений о ввозе товаров из Российской Федерации;

осуществление банковской, страховой, лотерейной деятельности, профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг, производства, реализации и хранения подакцизных товаров, деятельности в сфере игорного бизнеса, деятельности по организации и проведению электронных интерактивных игр, строительства, международных автомобильных грузоперевозок, торговой и посреднической деятельности определенными товарами и т.д.

Критерии для отнесения к средней группе риска следующие:

налоговая нагрузка на доходы ниже ее среднего уровня в соответствующей отрасли экономики (по виду экономической деятельности) с учетом применяемой системы налогообложения;

снижение налоговой нагрузки на доходы по сравнению с аналогичным периодом прошлого года при стабильной или увеличивающейся налоговой нагрузке субъектов соответствующей отрасли (вида экономической деятельности) с учетом применяемой системы налогообложения;

отражение проверяемым субъектом суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год;

миграция между налоговыми органами;

проверяемые субъекты, находящиеся (проживающие) в сельских населенных пунктах и осуществляющие деятельность в сельской местности;

осуществление иной торговой и посреднической деятельности, деятельности с драгоценными металлами и драгоценными камнями, аудиторской деятельности, туристической деятельности, риелторской деятельности и общественного питания.

Из представленного видно, что критерии для отнесения к определенной группе риска, установленные белорусским законодательством, представляют собой сочетание признаков нарушений в сфере налогового администрирования и проведения рискованных видов деятельности, что обосновано практическими результатами контрольной деятельности. Как представляется, разработанные критерии не позволят выделить совокупность плательщиков, проверки которых с высокой вероятностью выявят наличие налоговых нарушений, и, следовательно, значительно сократить затраты на проведение налогового контроля. Предположительно дальнейшая работа в сфере организации и проведения контрольной деятельности в Республике Беларусь будет нацелена на уточнение критериев отбора, применяемых отдельной контролирующей структурой. Поскольку основное направление проводимых в контроле реформ применительно к налоговой службе связано с усилением предварительной подготовительной работы для прогноза налоговых нарушений, актуальной является разработка возможных к применению аналитических критериев. В белорусском законодательстве аналитические критерии представлены в незначительном объеме. Их использование затрудняет отсутствие единой базы данных для дифференциации всей совокупности плательщиков на относительно однородные группы и конкретизации процедуры отбора. В качестве одного из аналитических критериев может применяться показатель «скрытых возможностей» на основе оценки налогового потенциала [4; 5].

Внедрение способов и методов проведения контроля, минимизирующих затраты на достижение фискальных интересов и дополнительно мотивирующих плательщиков к исполнению налоговых обязательств, способно вывести контрольную деятельность налоговых органов на качественно иной уровень. Для этого немаловажным является изучение результатов совершенствования налогового контроля в зарубежных странах с целью выявления позитивного опыта, а также апробация отечественных научных исследований.

#### Литература и электронные публикации в Интернете

1. О внесении изменений и дополнений в приказ ГНА Украины от 12.08. 2004 г. № 471 «Об утверждении Порядка распределения плательщиков налогов по категориям внимания и их сопровождения»: приказ ГНА Украины, 9 нояб. 2004 г., № 633 // ГНА Украины [Электронный ресурс]. — 2004. — Режим доступа: <http://www.buhgalter.factor.ua/bu.php?year=2004&num=47&file=index.html>. — Дата доступа: 08.01. 2010.

2. Об утверждении Методических рекомендаций относительно порядка распределения плательщиков налогов по категориям внимания: приказ ГНА Украины, 30 июня 2006 г., № 373 // ГНА Украины [Электронный ресурс]. — 2006. — Режим доступа: [http://www.buhgalter.factor.ua/bu.php?year=2006&num=27&file=p18\\_01.htm](http://www.buhgalter.factor.ua/bu.php?year=2006&num=27&file=p18_01.htm). — Дата доступа: 08.01. 2010.

3. О внесении изменений в приказ ФНС России от 30.05. 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок»: приказ ФНС России, 14 окт. 2008 г., № ММ-3-2/467@ // ФНС России [Электронный ресурс]. — 2008. — Режим доступа: <http://www.klerk.ru/doc/123053/>. — Дата доступа: 08.01. 2010.

4. Филиппович, Е.С. Оценка налогового потенциала коммерческих организаций для повышения эффективности контроля / Е.С. Филиппович // Весн. Беларус. дзярж. экан. ун-та. — 2008. — № 3. — С. 58—65.

5. Филиппович, Е.С. Реформирование налогового контроля: оценка и применение налогового потенциала коммерческих организаций / Е.С. Филиппович. — Минск : Энциклопедикс, 2010.

□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□.  
□□□□□□□□ □□□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□□□.