*Джумабаева Г., Карбекова А.***ПРОБЛЕМЫ ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ
НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ***G. Dzhumabaeva, A. Karbekova***PROBLEMS OF TAX SCAN TODAY**

УДК.338/003-338

8 статье рассматриваются проблемы проведения налоговой проверки на современном этапе..

In article problems of a tax audit at this stage..

Незаконное уменьшение налогов (уклонение от уплаты налогов) влечет негативные последствия, как для экономики государства, так и для государства в целом. При этом государственный бюджет недополучает причитающиеся ему средства, и, следовательно, ему приходится ограничивать себя в расходах. Следствием этого выступают приостановка реализации некоторых государственных программ, невыплата заработной платы работникам бюджетной сферы и т.д. Кроме того, уклонение от уплаты налогов может иметь серьезные экономические последствия в виде нарушения конкуренции. Также одной из основных целей налогового контроля являлось и является, прежде всего, выявление и привлечение недобросовестных налогоплательщиков к налоговой ответственности. Необходимо отметить, что каждый обязан платить законно установленные налоги. Однако продолжает иметь место серьезная проблема, связанная с уклонением от уплаты налогов. Во многом возможность налогоплательщика уклониться от уплаты налогов, уменьшая размеры налоговых отчислений в бюджет, дают пробелы, имеющиеся в налоговом законодательстве. Ужесточение налогового контроля зачастую заставляет даже вполне законопослушных предпринимателей приложить немало усилий, доказывая правомерность своих действий в сфере исчисления и уплаты налогов в бюджет. Тем не менее, и сегодня встречаются налогоплательщики, которые как будто навсегда остались на начальном этапе развития бизнеса. В попытке "оптимизировать" налогообложение они настолько отрываются от реальности, что не осознают, насколько налоговикам будет легко поймать их за руку... До сих пор в налоговом законодательстве не дано четкого разделения понятий оптимизации налогов плательщиками и уклонения от уплаты налогов, влекущего за собой налоговую и уголовную ответственность за незаконный обход налогов. Решение данного вопроса необходимо для построения эффективной фискальной системы налогового контроля.

Итак, налоговая оптимизация и уклонение от уплаты налогов - два разных понятия, грань между

которыми до настоящего времени законодательно не определена. Налоговая оптимизация - это организация деятельности экономического субъекта, при которой налоговые платежи сводятся к минимуму на законных основаниях, без нарушения норм налогового и уголовного законодательства. Использование незаконных приемов оптимизации считается уклонением от уплаты налогов. Уклонение от уплаты налогов - это снижение налоговых платежей с применением противозаконных действий, то есть уменьшение налогоплательщиком своих налоговых обязательств незаконным путем. Уклонение от уплаты налогов осуществляется налогоплательщиком, как правило, путем сокращения дохода или иного объекта налогообложения, непредставления или неполного представления документов, необходимых для исчисления налога или представления некачественных документов, незаконного получения налоговых льгот и других преференций и осуществления других противоречащих закону действий. Незаконное уменьшение налогов приводит к неправомерному занижению налоговой базы по тому или иному налогу (НДС, налогу на прибыль, налогу на имущество и др.). В данном случае сумма начисленных организацией налогов будет гораздо ниже, чем должна быть на самом деле. В конечном итоге организация подает в инспекцию декларации с заведомо искаженными данными. За такие деяния предусматривается налоговая, административная и уголовная ответственность. Так как налоги являются источником государственных финансов, государство постоянно совершенствует порядок их взимания, внося изменения в законодательство. С другой стороны, организации, заинтересованные в снижении налоговой нагрузки, в результате на каждое усовершенствование находят несколько способов минимизации налога и уклонения от его уплаты. Как уже ранее говорилось, в действующем законодательстве до сих пор не закреплены правила, которые бы четко проводили грань между законным уменьшением налогов (налоговая оптимизация) и уклонением от налогообложения.

В связи с этим в первую очередь возникает проблема, когда налогоплательщик, применяя "серые схемы", формально не нарушает ни одну статью налогового законодательства, но в итоге существенно уменьшает свои налоговые обязательства по сравнению с другими налогоплательщиками, не при-

меняющими подобные схемы. Основным контролирующим органом в сфере налоговых отношений являются основными из фискальных органов государства, то они обладают самыми широкими полномочиями в сфере осуществления налогового контроля, в ходе которого и должны выявляться недобросовестные налогоплательщики, уклоняющиеся от уплаты налогов путем применения так называемых серых схем. Однако в налоговом законодательстве существуют пробелы, которые позволяют налогоплательщикам в той или иной степени пользоваться ими в целях уклонения от уплаты налогов, тем самым затрудняя осуществление эффективного налогового контроля. Время от времени законодатель принимает соответствующие поправки к налоговому закону, закрывая различные "лазейки", дающие возможность уменьшать размеры налоговых отчислений организациям, уклоняющимся от уплаты налогов. Такие поправки в основном принимаются по результатам практической деятельности налоговых и других специализированных органов и вносимых ими в парламент предложений в связи с выявлением случаев легального уклонения от уплаты налогов, совершаемого из-за нечеткости и недоработанное законов. В связи с тем, что в настоящее время отсутствуют законодательные меры общего плана против уклонения от налогообложения, до изменения порядка налогообложения приходится надеяться на развитие судебной практики, с тем, чтобы суды неформально подходили к исследованию налогового дела и принимали решения по существу.

Итак, можно отметить следующие проблемы:

- создание лжефирм и использование их счетов фактур для зачета НДС по мнимым поставкам;
- осуществление хозяйственных взаиморасчетов с контрагентами за наличный расчет в крупных размерах;
- применение ККМ по оптовым поставкам со складов, железнодорожных тупиков, и в других местах не относящиеся к торговой розничной сети;
- при осуществлении экономических сделок по ценам, отличающимся от рыночных, то есть отсутствуют достаточные основания для применения косвенных методов оценки и применения рыночных цен (например, при реализации товаров через ККМ по ценам ниже рыночной и/или учетной стоимости и при этом не отвечает условиям предусмотренные п.2 статьи 120, то в этом случае у налогового органа отсутствует право применения рыночных цен к таким сделкам);
- отсутствие достаточной информации из внешних источников, ввиду наличия соответствующих ограничений, в частности тайна сведения, предусмотренная нормативными актами о банковской деятельности (необходимая информация - о наличии и движении денежных средств на расчетных счетах в банках при осуществлении соответствующих запросов, о выдаче и размерах кредитов и т.д.);
- не применение ИНН налогоплательщиков при формировании базы данных в министерствах и ведомствах, что затрудняет идентифицировать налогоплательщика и использовать информацию для

осуществления соответствующего автоматизированного анализа в целях выявления риска неуплаты налогов.

В связи с введением в действие нового Налогового кодекса Кыргызской Республики, с 01.01.2009 года отбор субъектов предпринимательства для проведения выездной плановой проверки проводится на основании результатов анализа и оценки факторов риска неуплаты налогов. Необходимо отметить, что в Налоговом кодексе заложена основа для процедур проведения проверок, основанных на оценке рисков, которые нацелят проверяющих на тех налогоплательщиков, у которых усматривается риск неуплаты или занижения налогов. При составлении плана проведения выездных проверок путем анализа факторов риска неуплаты налогов, используются критерии факторов риска неуплаты налогов, предусмотренные НК КР. Переход на риск-ориентированную систему проведения проверок, прежде переход от тотальных целенаправленному, выборочному налоговому контролю, который обеспечит эффективность проведения выездных проверок.

Следует также отметить, что совместно с МФК (Международная Финансовая Корпорация) была создана рабочая группа с целью создания автоматизированной системы анализа и оценки критериев риска неуплаты налогов для отбора налогоплательщиков. Подлежащих выездной плановой проверке и поэтапное внедрения автоматизированной системы управления механизмов оценки рисков неуплаты налогов с последующим составлением план-графика проведения выездных проверок. Кроме того при содействии МФК получены методические материалы по внедрению системы проверок, основанной на анализе факторов риска, с описанием основных составляющих этой системы (идентификация рисков, взвешивание рисков, анализ данных и др.), которые стали составной частью работы по анализу факторов риска.

Получены для изучения соответствующие инструктивные материалы зарубежных государств относительно использования системы рисков, в частности:

Целевое исследование в сфере реформирования налогового контроля и системы анализа рисков в Государственной службе Латвии по доходам;

- Инструкции «О порядке организации и проведения проверок», принятой Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь;
- Методические рекомендации по составлению план-графика проведения плановых проверок субъектов хозяйствования Государственной налоговой администрации Украины;
- список различных параметров риска (так называемую Базу параметров риска), которые используются в различных странах мира (Англии, данных, которые необходимы для использования конкретного параметра в отборе налогоплательщиков для плановой проверки;
- презентационные материалы на тему «Международная практика по использованию системы управления рисками» налоговых органов зару-

бежных стран (Болгария, Турция, Швеция, Украина, Казахстан, Голландия).

Сотрудники налоговой службы Кыргызской Республики постоянно принимали участия на конференциях, проводимые международными организациями в г.Бишкек по налоговому администрированию, основанному на оценке степени риска, а также на международных конференциях и ознакомительных поездках по вопросам проведения налоговых проверок на основе анализа факторов риска неуплаты налогов.

В настоящее время изучение и анализ имеющихся материалов относительно использования системы управления рисками в международной практике, позволило:

- 1) определить, какие параметры риска являются самыми актуальными для Кыргызской Республики;
- 2) для каких параметров риска в распоряжении ГНС уже имеется необходимые электронные данные (налоговые отчеты по НДС, Налога на прибыль, налог с продаж и таможенный массив по импортным и экспортным операциям).

Анализ базы данных, находящихся в информационных массивах налоговой службы, позволил определить первоочередные приоритетные 13 параметров риска (в настоящее время количество параметров увеличены до 17 критериев), которые внедряются в настоящее время в первую очередь. При этом в международной практике при внедрении риск-ориентированной системы планирования проверок целесообразным принято начинать с 5-10 параметров, необходимых для запуска системы и в дальнейшем увеличивать количество параметров.

Далее, на основе достигнутых результатов по изучению выбранных параметров риска неуплаты налогов и международной практики в методике анализа и оценки каждого риска, разработана автоматизированная система анализа и оценки рисков (состоящая из системы статистической оценки рисков, распределения ресурсов, оценки результатов выездных проверок и т. д.), в частности:

- 1) создана программа автоматизированной системы анализа и оценки критериев риска неуплаты налогов - «Система планирования, учета и мониторинга результатов выездных проверок», которая протестирована в 3-кв., 2010 года в одной из пилотной территориальной налоговой службе (УГНС по Ленинскому району). Данная программа позволяет на принципах автоматизации проводить анализ и оценку критериев риска неуплаты налогов с последующим присвоением соответствующего бала, ранжировать налогоплательщиков с наибольшим риском, то есть по степени возможной угрозы бюджету в виде неуплаты налогов, а также по статусу налогового режима (плательщик НДС, неплательщик НДС и плательщик единого налога). Затем в автоматическом режиме программа формирует план-график выездной плановой проверки только по тем налогоплательщикам, у которых присутствует наибольший риск неуплаты (уклонения) налогов. Созданная программа «Система планирования...» позволяет также производить случайный отбор налого-

плательщиков, подлежащих плановой выездной проверке по 2-разделу плана в соответствии с требованиями, предусмотренными частью 3 статьи 101 НК КР;

- 2) создан и введен в действие «Депозитарий актов выездных налоговых проверок», который является неотъемлемой частью использования программы «Система планирования, учета и мониторинга результатов выездных проверок». Данный депозитарий позволяет проводить электронный мониторинг материалов выездных проверок на предмет качества его проведения и выявления дополнительных критериев риска неуплаты налогов;

- 3) разработан Аналитический отчет по результатам выездных налоговых проверок, который также как и материалы выездных проверок вносятся в «Депозитарий актов»;

- 4) в настоящее время идет сбор данных, и разработка дополнительных критериев риска неуплаты налогов из полученных банка данных по 30 и более факторам риска неуплаты налогов с подробным описанием каждого риска, используемые в международной практике.

Посредством использования механизмов управления налоговыми рисками и критерии оценки рисков неуплаты налогов и дальнейшее внедрение данной программы по всем территориальным налоговым службам республики, ограничит количество проверок в отношении добросовестных предпринимателей, и усилит качество проверок в отношении сомнительных налогоплательщиков.

В настоящее время осуществляется поэтапное внедрение автоматизированной системы оценки рисков в подведомственных и территориальных налоговых органах. В частности система планирования по результатам анализа факторов риска неуплаты налогов была внедрена и используется в 17 органов налоговой службы.

После полной автоматизации органов налоговых служб, которая осуществляется в данный момент в рамках проекта АБР (Проект по реформированию и модернизации налоговой службы), автоматизированная система анализа рисков неуплаты налогов в целях проведения проверок по риск-ориентированной системе будет распространена по всей республике.

При этом автоматизированный отбор налогоплательщиков, подлежащих плановой проверке осуществляется в рамках общегосударственной системы статистической оценки рисков, которая со временем будет усовершенствована в полномасштабную систему оценки рисков неуплаты налогов. Налогоплательщиков больше не будут отбирать для проведения регулярной проверки без указания возможной ошибки, допущенной ими.

Системы, основанные на оценке рисков в значительной степени повысят доходность по налогам и более точно направят ресурсы на менее добросовестных налогоплательщиков, а в результате отведут недостающие ресурсы для проведения проверок от налогоплательщиков, которые представляют полные и точные декларации.

В частности важен тот факт, что сотрудники районных налоговых служб не будут принимать решение об очередности, в которой налогоплательщики будут проверяться. Данный процесс определяется в соответствии с централизованной процедурой анализа и оценки риска с последующим составлением план-графика по проведению выездных проверок с учетом соответствующей методики распределения человеческими ресурсами.

Процедура, основанная на оценке рисков, главным образом, полагается на предположении, что налогоплательщик представит полную декларацию, соответственно будет проверяться только небольшой процент налогоплательщиков. При этом налогоплательщики извлекут выгоду от снижения бремени лишнего контакта, с инспекторами осуществляющие налоговый контроль (выездные и камеральные проверки).

Необходимо также отметить, что применение механизмов управления налоговыми рисками и критериев оценки рисков неуплаты налогов при составлении плана проведения выездных проверок, способствует выполнению задач, поставленных перед налоговой службой Правительством Кыргызской Республики относительно ограничения количества проверок в отношении добросовестных предпринимателей, искоренение необоснованных налоговых проверок и усиления качества проверок в отношении сомнительных налогоплательщиков. Данный системный подход к процедуре отбора налогоплательщиков посредством систематического анализа соответствующих критериев риска неуплаты налогов, будет способствовать к увеличению количества добросовестных налогоплательщиков и соответственно увеличению доходной части бюджета.

Рецензент: к.э.н., доцент Абдиева А.И.