

Налоговый контроль и налоговое администрирование: новации законодательства в 2015 г.

Статья посвящена рассмотрению форм налогового контроля в рамках действующего законодательства, в ней рассмотрены новые формы контроля: контроль за трансфертным ценообразованием, введенный в практику с 2012 г., и налоговый мониторинг. Также приводится уточнение понятия контролируемых сделок в Налоговом кодексе РФ (НК), рассмотрены основания взаимозависимости и критерии таких сделок. Указано, что данный контроль осуществляется на основании заявлений о наличии контролируемых сделок, которые должны ежегодно предоставлять налогоплательщики, при этом контрольные функции может осуществлять только ФНС РФ. Определены предмет и задачи налогового мониторинга, отмечено, что в настоящее время налоговый мониторинг предусматривается только для крупных налогоплательщиков и в добровольном порядке. Предметом налогового мониторинга согласно ст. 105.26 НК РФ являются правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты налогов и сборов, обязанность по уплате (перечислению) которых в соответствии с НК РФ возложена на налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) – организацию.

Проанализирована зарубежная практика налогового контроля в США, Великобритании и других странах, выявлен положительный опыт налоговых органов этих стран, позволяющий повышать прогнозируемость налоговых поступлений, а также своевременно выявлять пробелы в налоговом законодательстве и предотвращать налоговые правонарушения. Автором отмечено, что внедрение налогового мониторинга позволит сократить затраты на проведение налоговых проверок, судебные издержки в связи с сокращением налоговых споров и повысить уровень правовой культуры налогоплательщиков.

В статье рассмотрены новации законодательства в части проведения налоговых проверок, в частности расширение полномочий налоговых органов при проведении камеральных налоговых проверок и введение на уровне внутренних инструкций налоговых органов предпроверочного анализа, позволяющего определить налоговые риски и эффективность проверок; сделаны прогнозы эффективности нововведений налогового законодательства.

Ключевые слова: *налоговый контроль, налоговая проверка, мониторинг, контроль над ценообразованием, взаимозависимые лица.*

Налоговый контроль является частью государственного финансового контроля, существенным элементом управления государственными финансами и обязательным условием эффективного функционирования финансовой системы и экономики страны в целом. Налоговые поступления являются основным доходным источником бюджетов всех уровней, этим определяется значимость налогового контроля.

Государственный налоговый контроль – это система мероприятий по проверке законности, целесообразности и эффективности действий по формированию денежных фондов государства на всех уровнях управления и власти в части налоговых доходов. Налоговый контроль осуществляется должностными лицами налоговых органов в пределах их компетенции и позволяет выявить резервы увеличения налоговых поступлений в бюджет и улучшить налоговую дисциплину [1].

Налоговый контроль осуществляется путем реализации государственными органами специальных мероприятий, именуемых формами налогового контроля, однако четкий их перечень в законодательстве отсутствует. Анализ форм налогового контроля, перечисленных в гл. 14 НК РФ позволяет сделать вывод о том, что они имеют разное значение для работы по проверке деятельности налогоплательщиков (уплата

налогов и соблюдение налогового законодательства). Так, налоговая проверка является самостоятельным направлением налоговой работы, позволяющим выявлять и пресекать нарушения законодательства, допускаемые плательщиками, а осмотр, опрос свидетеля и некоторые другие формы являются лишь инструментами контроля, сбора доказательств о совершенных налоговых правонарушениях.

В 2012 г. Федеральным законом от 18.07.2011 г. № 227-ФЗ в НК РФ был введен новый раздел V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании», регламентирующий новый вид контроля за трансфертным ценообразованием, порядок контроля за контролируруемыми сделками и порядок ценообразования по сделкам между взаимозависимыми лицами [2]. В ст. 105.1 «Взаимозависимые лица» были установлены новые критерии взаимозависимости, которых стало значительно больше [3]. В соответствии с ними взаимозависимыми лицами признаются:

1) организации в случае, если одна организация прямо и/или косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25 %;

2) физическое лицо и организация в случае, если такое физическое лицо прямо и/или косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25 %;

3) организации в случае, если одно и то же лицо прямо и/или косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25 %;

4) организация и лицо, в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами, имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50 % состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации;

5) организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50 % состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами);

6) организации, в которых более 50 % состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами;

7) организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;

8) организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо;

9) организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 %;

10) физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

11) физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный.

Контроль устанавливается в отношении исчисления налога в следующих случаях:

– на прибыль организаций;

– на доходы физических лиц;

– на добычу полезных ископаемых (в случае, если одна из сторон сделки является налогоплательщиком указанного налога и предметом сделки является добытое полезное ископаемое, признаваемое для налогоплательщика

объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, при добыче которых налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах);

– на добавленную стоимость (в случае, если одной из сторон сделки является организация (индивидуальный предприниматель), не являющаяся налогоплательщиком налога на добавленную стоимость или освобожденная от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость).

Также в ст. 105.14 «Контролируемые сделки» НК РФ было уточнено понятие контролируемых сделок. Таковыми признаются сделки между взаимозависимыми лицами:

1) совокупность сделок по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми (с учетом особенностей, предусмотренных настоящим подпунктом). Указанная в настоящем подпункте совокупность сделок приравнивается к сделке между взаимозависимыми лицами, не принимая во внимание наличие третьих лиц, с участием (при посредничестве) которых совершается такая совокупность сделок, при условии, что такие третьи лица, не признаваемые взаимозависимыми и принимающие участие в указанной совокупности сделок:

– не выполняют в этой совокупности сделок никаких дополнительных функций, за исключением организации реализации (перепродажи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) одним лицом другому лицу, признаваемому взаимозависимым с этим лицом;

– не принимают на себя никаких рисков и не используют никаких активов для организации реализации (перепродажи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) одним лицом другому лицу, признаваемому взаимозависимым с этим лицом;

2) сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли (нефть, черные и цветные металлы, драгоценные металлы и камни и минеральные удобрения);

3) сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации.

Данный контроль осуществляется на основании заявлений о наличии контролируемых сделок, которые должны ежегодно предоставлять налогоплательщики. При этом контрольные функции может осуществлять только ФНС

РФ. В настоящее время такой контроль в основном осуществляется только в отношении крупных налогоплательщиков, так как установлено достаточно высокое пороговое значение суммы налогов.

На основании проведенного в 2012–2013 гг. пилотного проекта по внедрению расширенного информационного взаимодействия крупнейших налогоплательщиков и налоговых органов, в котором участвовали пять очень крупных компаний, был принят Федеральный закон от 04.11.2014 г. № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» [4]. Данный документ вводит в налоговые правоотношения институт налогового мониторинга.

Часть первая НК РФ дополнена разделом V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга». Суть предлагаемых изменений заключается в том, что налогоплательщик еще до подачи налоговой декларации может разрешить спорные вопросы налогообложения. В свою очередь, налоговый орган в режиме реального времени получает доступ к данным бухгалтерского и налогового учета налогоплательщика и может проверять правильность и своевременность отражения хозяйственных операций налогоплательщиком для целей налогообложения [5].

Предметом налогового мониторинга согласно ст. 105.26 НК РФ являются правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов, обязанность по уплате (перечислению) которых в соответствии с НК РФ возложена на налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) – организацию [3].

Данный вид налогового контроля не является отечественной новацией. Такая практика применяется в США, Великобритании и других странах. Такой подход позволяет повысить прогнозируемость налоговых поступлений, а также своевременно выявлять пробелы в налоговом законодательстве, предотвращать налоговые правонарушения.

Внедрение налогового мониторинга позволит сократить затраты на проведение налоговых проверок, судебные издержки в связи с сокращением налоговых споров и повысить уровень правовой культуры налогоплательщиков.

Для организаций, участвующих в проведении налогового мониторинга, плюс в том, что за период, в отношении которого осуществляется налоговый мониторинг, не проводятся выездные и камеральные налоговые проверки.

Еще одним важным (если не самым главным с технической точки зрения) при проведении налогового мониторинга является вопрос информационного взаимодействия между организацией и налоговым органом. Для этого ФНС утвердила форму требования к регламенту информационного взаимодействия [6].

Налоговый кодекс вводит данный вид налогового контроля только на добровольных началах, то есть с согласия налогоплательщика (он должен подать соответствующее заявление) и только для крупнейших налогоплательщиков. Установлены следующие критерии:

- совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и НДПИ, подлежащих уплате в бюджетную систему РФ за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, без учета налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, составляет не менее 300 млн р.;

- суммарный объем полученных доходов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 млрд р.;

- совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 млрд р.

По оценкам представителей ФНС РФ, максимально под него может попасть около 2 тыс. налогоплательщиков, соответствующих названным критериям. Но многие пока не готовы к новым методам администрирования.

Таким образом, с 2015 г. в практику налогового администрирования и налогового контроля введена совершенно новая форма налогового контроля – налоговый мониторинг. Обеспечивая доступ налоговых органов к данным бухгалтерского и налогового учета налогоплательщика в режиме реального времени, такая форма предусматривает, что налоговый орган получит возможность предупреждать налогоплательщика о налоговых рисках и представлять информацию о правильности исчисления налогов, а налогоплательщик избежит рисков и потери времени, связанных с проведением камеральных и выездных проверок.

На первом этапе в режиме налогового мониторинга смогут работать только очень крупные организации, но не исключено, что через

несколько лет критерии будут изменены и данным правом смогут воспользоваться представители среднего и даже мелкого бизнеса.

Несмотря на постоянное уточнение форм и методов проверки в законодательстве, основными формами налогового контроля остаются налоговые проверки (камеральные и выездные).

Инструментарий камеральной проверки несколько ограничен законодательством по сравнению с инструментарием выездных проверок. В Налоговом кодексе РФ недостаточно четко описана процедура камеральных проверок. Не установлен порядок документирования даты фактического начала конкретной камеральной проверки. Нет и четкого определения понятия, границ и правил проведения углубленных камеральных проверок [7]. Практика налогового администрирования показала необходимость расширения полномочий налоговых органов при проведении камеральной проверки. С 2015 г. при проведении камеральной проверки по НДС налоговый орган получил право осматривать помещения и территории налогоплательщика. Расширен перечень ситуаций, когда налоговый орган вправе запросить первичные документы (например, документы, подтверждающие право на вычет по НДС). Ранее данное право было закреплено в судебной практике [8].

Выездные налоговые проверки остаются основным видом налогового контроля и позволяют:

- комплексно проверить финансовое состояние налогоплательщика в части правильности, полноты исчисления и своевременности перечисления налогов в бюджет;
- выявить искажения и несоответствия в документации, в порядке ведения бухгалтерского учета, составления финансовой отчетности и налоговых деклараций;
- провести анализ выявленных нарушений при формировании налоговой базы для различных видов налогов;
- выявить основания для привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства;
- определить суммы доначисления налогов и сборов, не уплаченных или частично уплаченных налогоплательщиком в результате занижения налоговой базы или неправильного исчисления налогов;
- сформировать предложения по устранению нарушений и привлечению налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В план выездных налоговых проверок предполагается включать тех налогоплательщиков,

которые обладают наибольшими рисками совершения правонарушения. При принятии решения о проведении выездной проверки оцениваются и суммы предполагаемых доначислений, поэтому первоочередной становится задача определения резервов. При этом очевидно, что основные резервы налоговых доходов сосредоточены в группе крупнейших и основных налогоплательщиков. В рамках развития налогового администрирования особое внимание Федеральная налоговая служба уделяет подготовительному этапу, который включает в себя:

- построение и анализ схемы взаимодействия группы взаимосвязанных лиц, модели их бизнеса, технологии производства, пути движения денежных средств и товарных потоков (при наличии информации);
- анализ показателей финансово-хозяйственной деятельности и исполнения налоговых обязательств, налоговой нагрузки налогоплательщика и других участников группы взаимосвязанных лиц;
- анализ результатов контрольной работы, проведенной в отношении налогоплательщика и других участников группы взаимосвязанных лиц;
- анализ иной информации в целях выявления рисков совершения налогового правонарушения.

При осуществлении предпроверочного анализа особое внимание налоговыми органами уделяется зоне рисков, интегральным показателем которых является налоговая нагрузка [9].

Следующим условием повышения качества выездной налоговой проверки стала позиция ФНС РФ о необходимости при вынесении решений учитывать сложившуюся в регионе арбитражную практику [10].

Что касается вопроса о периодичности проведения выездных налоговых проверок в отношении отдельных категорий налогоплательщиков, который так же важен при планировании проверок, то сейчас предусмотрено право проверки не реже одного раза в 2 года, что в принципе соответствует международной практике. На практике такой подход используется для крупных налогоплательщиков, малый и средний бизнес проверяется реже.

Таким образом, система налогового контроля и налогового администрирования постоянно развивается, вводятся новые формы и инструменты контроля, совершенствуются технологии и организация налогового контроля, что позволяет налоговым органам более эффективно выявлять факты неуплаты налогов и обеспечивать поступление налоговых платежей в бюджет.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 09.07.1999 г. № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1999. № 28. Ст. 3487.
2. Федеральный закон от 18.07.2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» // Собрание законодательства РФ. 2011. № 30 (Ч. 1) Ст. 4575.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 03.03.2015).
4. Федеральный закон от 04.11.2014 г. № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2014. № 45. Ст. 6158.
5. Кириллов Д. Кому и зачем нужен налоговый мониторинг // Ведомости. 2015. 26 янв. С. 6.
6. Приказ ФНС России № ММВ-7-05/184 от 07.05.2015. URL: <http://www.pravo.gov.ru>. (дата обращения: 15.03.2015).
7. Федеральный закон от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // Собрание законодательства РФ. 2006. № 31 (Ч. 1). Ст. 3436.
8. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». URL: <http://www.arbitr.ru> (дата обращения: 16.03.2015).
9. Приказ ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333 (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». URL: <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 21.04.2015).
10. Письмо ФНС России от 23.05.2013 г. № АС-4-2/9355 ред. от 07.08.2014 «О мероприятиях налогового контроля» // Официальные документы (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право»). 2013. № 21. 17 июня. С. 11.

S.R.Donich

Tax Control and Tax Management: Legislative Innovations of 2015

Abstract. The paper is concerned with new forms of tax control in the framework of current legislation: control over the transfer pricing introduced in 2012, and tax monitoring. The term ‘controlled transactions’ given in the Tax Code is clarified; and the basis for interdependence and the criteria of the controlled transactions are suggested. It is indicated that this control is carried out on the basis of the declarations on controlled transactions that are provided annually by taxpayers, herewith the controlling functions are performed only by the Federal Tax Service. The subject and the objectives of tax monitoring are identified. The fact that tax monitoring is currently provided only for high-income taxpayers and on a voluntary basis is highlighted. The subject of tax monitoring, according to the article 105.26 of the Tax Code, is the accuracy of tax calculation, completeness and timeliness of tax payments what is the responsibility of a taxpayer or a tax agent, in conformity with the Tax Code of the Russian Federation. The paper suggests the analysis of tax monitoring used in the USA, Great Britain and other countries, and displays the positive experience of tax authorities in these countries which allows to increase the prognosticability of tax payments, to reveal the problems of tax legislation duly, and, hence, prevent tax avoidance. It is also highlighted that the introduction of tax monitoring allows to reduce the litigation costs and the expenditures on the tax audit, due to the decrease in tax disputes and the improved legal literacy of taxpayers. The paper investigates the innovations in the legislation related to the tax audit including the expanding of the responsibilities of tax authorities in case of documentary tax audit, and the introduction of pre-audit analysis to identify tax risks and tax audit efficiency. The prognosis of the innovations efficiency is suggested.

Key words: *tax control; tax audit; monitoring; control over pricing; interdependent bodies*

Донич Светлана Рюриковна – старший преподаватель кафедры «Гражданско-правовые дисциплины» СГУПС. E-mail: bconsalting@yandex.ru