

§4 ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Ефремова Т. А.

ВЫЕЗДНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ: ДЕЙСТВУЮЩАЯ ПРАКТИКА И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

Аннотация. Предметом исследования выступают налоговые проверки. Рассматриваются особенности выездных и камеральных налоговых проверок. указывается, что наиболее эффективной формой налогового контроля являются выездные налоговые проверки, так как многие налоговые правонарушения могут быть выявлены только в ходе их проведения. Автор отмечает, что такие проверки требуют тщательного отбора налогоплательщиков для осуществления контрольных мероприятий. Цель данной работы заключается в рассмотрении действующей практики выездных налоговых проверок и определении основных направлений совершенствования организации их планирования и реализации. В работе применены методы анализа и синтеза, научная абстракция, сравнение, обобщение и другие методы исследования. В статье проанализированы показатели проведения выездных налоговых проверок налоговыми органами РФ, раскрыты особенности методики выполнения контрольной работы основанной на качественном выборе объекта проверки. Показана необходимость развития предпроверочного анализа первичной информации о налогоплательщике при планировании выездных налоговых проверок. Обоснована целесообразность применения современных информационных технологий в процессе организации их планирования и проведения.

Ключевые слова: выездная проверка, налоговый орган, налоговый контроль, предпроверочный анализ, налогоплательщик, планирование, налоговый риск, автоматизация, эффективность, налоговое правонарушение.

Review: Tax control provides timely and complete flow of tax revenues in the budget of the Russian Federation. One of the most effective forms of tax control is on-site tax inspections, as many violations in the sphere of tax

collection can be detected only in the course of their implementation. However, such inspections require careful selection of taxpayers.

The aim of the article is to analyze the current practice of on-site tax inspections and to outline possible measures for planning, organizing and realization of such inspections.

The author uses the methods of analysis and synthesis, scientific abstraction, comparison, generalization and other scientific methods.

The article analyzes results of on-site tax inspections held by Russian tax authorities and reveals several peculiarities of the methods of a test inspection that are based on a qualitative choice of the subject of such an inspection. The author gives proof of reasonability of application of modern information technologies in the process of organization and carrying out of such inspections.

Keywords: *tax risk, planning, tax payer, pre-verification analysis, tax control, tax authority, on-side tax inspection, automation, effectiveness, tax violation.*

Основной задачей государства в области налогообложения является достижение оптимальной величины собираемости налогов, чему призван способствовать контроль налоговых органов за полнотой и своевременностью их уплаты.

Налоговый контроль в настоящее время из полностью фискального инструмента переходит в сферу регулятора, побуждающего налогоплательщиков самостоятельно уплачивать налоги и сборы. При этом основной формой его проведения выступают камеральные и выездные проверки.

Выездные налоговые проверки являются более результативными в плане выявления налоговых правонарушений по сравнению с камеральными, но требуют значительных затрат на их организацию и проведение. При этом они отвечают требованиям безусловного обеспечения законных интересов государства и прав налогоплательщика, а также стимулируют налогоплательщиков изначально более аккуратно вести бухгалтерский и налоговый учет и тщательно относиться к вопросам исчисления и уплаты налогов.

Утвержденная ФНС России в мае 2007 года Концепция системы планирования выездных налоговых проверок определила критерии, используемые для отбора компаний на проверку. В частности, посещение инспектора стало в основном гарантировано убыточным фирмам, компаниям, подающим много «уточенок» и требующим к возврату значительные суммы НДС.

Переход к целенаправленному отбору налогоплательщиков для выездных проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения существенно повысил их результативность и позволил сократить количество, а следовательно и затраты на проведение (Таблица 1)¹. Так за весь исследуемый период результативность проверок составляла 98–99%, а их количество уменьшилось практически наполовину (с 67351 ед. до 39771 ед.). Это привело к увеличению суммы доначислений, приходящихся на одну результативную проверку, с 4313 тыс. руб. в 2011 г. до 7088 тыс. руб. в 2014 г.

Наибольшая доля всех проводимых проверок в Российской Федерации, а, следовательно, и результативных, приходится на следующие федеральные округа: Центральный — 30,6%; Приволжский — 20%; Сибирский — 12,3%; Северо-Западный — 11,4% (Рисунок 1)².

Методика организации контрольной работы основанная на качественном планировании, анализе финансово-хозяйственной деятельности проверяемого лица, изучении зон риска, использовании внутренних информационных ресурсов и мониторинге сведений из внешних источников, позволила качественно готовиться к проведению контрольных мероприятий и добиваться почти 100-процентной результативности выездных проверок. Иными словами, если анализ финансово-хозяйственной деятель-

¹ Составлено автором по данным ФНС России

² Расчеты автора по данным ФНС России

Таблица 1. Динамика показателей организации и проведения выездных налоговых проверок налоговыми органами РФ

Показатель	2011 г.	2012 г.	Темп роста,%	2013 г.	Темп роста,%
Проведено, ед.	67351	55940	83,06	39771	71,10
Выявлено нарушений, ед.	66579	55413	83,23	39316	70,95
Доля результативных проверок,%	98,85	99,06	100,21	98,86	99,80
Доначислено, тыс. руб. в т.ч.	287178704	311354647	108,42	278687175	89,51
налогов	214120052	236713968	110,55	209998509	88,71
пени, санкции	73058652	74640679	102,17	68688666	92,03

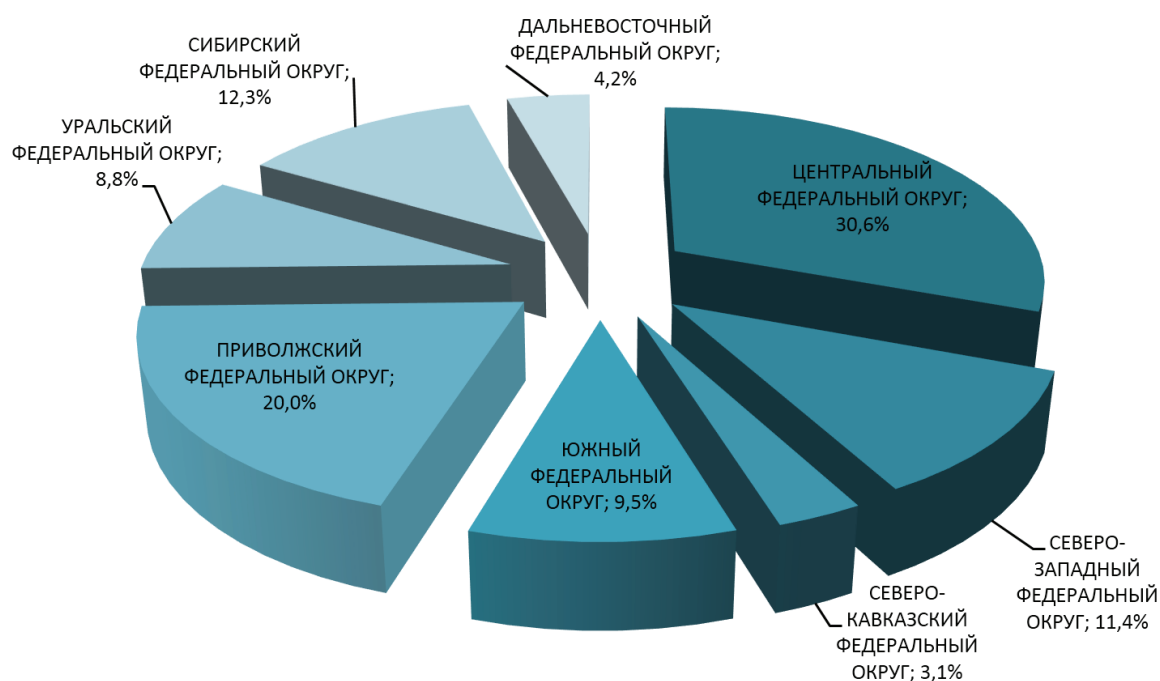


Рисунок 1. Структура показателей удельного веса проведенных налоговых проверок в разрезе Федеральных округов РФ в 2013 году

ности налогоплательщика показывает стабильную налоговую базу и адекватную налоговую нагрузку, у налоговых органов нет оснований для направления к нему налогового инспектора, и наоборот, если основания есть, то, как правило, результатом проверки является выявление налогового правонарушения¹.

¹ Т.В. Шевцова: «Благодаря отказу от тотального контроля и ориентации контрольной работы на зоны риска и выявление схем ФНС России удалось добиться заметных результатов» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.rnk.ru/article/144242-tv-shevtsova>

Именно вопросы планирования, выбора объекта проверки и определение первостепенных вопросов подлежащих проверке, должны являться главными в текущей деятельности налоговых органов в сфере налогового контроля.

К основным направлениям решения этих задач можно отнести:

- концентрация внимания налоговых органов на тех отраслях экономики, которые имеют наибольший налоговый потенциал;

[blagodarya-otkazu-ot-totalnogo-kontrolya-i-orientatsii-kontrolnoy-raboty-na](http://www.rnk.ru/article/144242-tv-shevtsova)

- совершенствование контрольной работы налоговых органов с учетом особенностей контролируемой территории и зарегистрированных налогоплательщиков;
- определение сфер деятельности с наивысшим уровнем налоговых рисков;
- выявление новых и анализ ранее выявленных схем уклонения от налогообложения;
- сочетание комплексных и тематических выездных налоговых проверок;
- организация одновременных выездных проверок аффилированных налогоплательщиков.

Таким образом, в целях эффективного отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок акцент должен быть сделан на углубленном предпроверочном анализе результатов финансово-хозяйственной деятельности и определении «зон риска» налоговых правонарушений. Вместе с тем, в настоящее время, в налоговом законодательстве не содержится определения понятия «предпроверочный анализ», поэтому становится неясной правомерность и возможность проведения налоговыми инспекторами тех или иных мероприятий налогового контроля связанных с подготовкой выездных налоговых проверок. Отсутствие единых требований к его организации и непроработанность соответствующего методического аппарата подчеркивают необходимость закрепления понятия предпроверочного анализа и правовых оснований его проведения в Налоговом кодексе.

Предпроверочный анализ должен стать неотъемлемой частью планирования выездных налоговых проверок, особенно налоговые органы должны усилить анализ тех сфер экономической деятельности налогоплательщика, в которых встречается наибольший вес налоговых правонарушений. Его целью является подготовка к предстоящей выездной налоговой проверке, выработка оптимальной стратегии предстоящей выездной налоговой проверки обеспечивающей рациональное использование всех необходимых методов налогового контроля.

В результате проведения предпроверочного анализа должно быть обеспечено:

- понимание налоговым органом характера и особенностей деятельности проверяемого лица;
- оценка достоверности бухгалтерской и налоговой отчетности, проверяемого налогоплательщика;
- установление причин отклонений финансово-экономических показателей;
- оценка финансового состояния налогоплательщика;
- анализ изменения активов налогоплательщика;
- определение перечня вопросов и документов, подлежащих обязательной проверке;
- истребование информации (документов) у основных контрагентов налогоплательщика, о которых известно налоговому органу;
- определение необходимости проведения выездной налоговой проверки аффилированных с налогоплательщиком лиц, а также у его основных контрагентов;
- определение обязательного перечня мероприятий налогового контроля;
- определение сроков проведения выездной налоговой проверки конкретного налогоплательщика (дата ее начала и окончания);
- определение степени необходимости кадрового обеспечения проверки сотрудниками налогового органа;
- организация иных мероприятий¹.

В то же время любой метод целенаправленного отбора налогоплательщиков в силу своей природы имеет существенный недостаток. Налоговые органы, отдавая предпочтение «перспективным» налогоплательщикам с точки зрения максимальных доначислений в результате проверки, отобранным в ходе предпроверочного анализа, автоматически «выбрасывают» из всей совокупности налогоплательщиков «неперспективных». При этом за рамками

¹ Ефремова Т.А. Совершенствование организации планирования и проведения налоговых проверок как необходимое условие повышения их качества и результативности // *Налоги и финансовое право*. – №11. – 2014. – С. 96.

контрольных проверок остаются налогоплательщики, которых можно отнести к категории добропорядочных с точки зрения нарушения ими налогового законодательства. В результате данная категория налогоплательщиков надолго выпадает из поля зрения налоговых органов.

Поэтому помимо использования метода целенаправленного отбора налогоплательщиков для проведения контрольных мероприятий, налоговым органам необходимо внедрять в практику проведение случайных налоговых проверок. Они позволят уравнивать всех налогоплательщиков в вероятности быть выбранными в качестве объектов налоговой проверки.

Но и случайные проверки имеют как положительные, так и отрицательные стороны. К положительным моментам можно отнести психологическое состояние налогоплательщика и осознание им того, что нельзя полностью исключить его проверку налоговыми органами даже в случае наличия у него всех положительных характеристик. Это, на наш взгляд, формирует у налогоплательщиков необходимый уровень законопослушания. Отрицательным последствием использования метода случайных проверок является гораздо меньшая сумма возможных доначислений по результатам контрольных мероприятий.

Не менее важным условием повышения результативности контрольной работы налоговых органов является улучшение организации выездных налоговых проверок путем автоматизации процедур их проведения. В связи с этим первоочередное значение в настоящее время имеет разработка программного обеспечения для сопровождения выездных налоговых проверок. Необходимо автоматизировать поддержку подготовки и контроля выполнения программы проведения выездной налоговой проверки, включая перечень вопросов нуждающихся в проверке, поддержку анализа первичной документации, отчетных и других документов налогоплательщика.

Программное обеспечение по автоматизации выездных налоговых проверок должно обеспечивать обмен информацией с автоматизированной информационной системой «АИС

Налог-3» и позволять формализовать формирование выходной информации, в том числе результатов выездной налоговой проверки, осуществлять загрузку данных бухгалтерского и налогового учета налогоплательщика (на основе наиболее распространенных бухгалтерских программ) в базу данных системы выездного офиса.

При переходе к автоматизированному выездному налоговому контролю налоговые инспектора смогут с помощью компьютерных программ контролировать правильность и достоверность формирования показателей налоговых деклараций (расчетов) на основании данных бухгалтерского и налогового учета; рассчитывать суммы налогов на основе данных результатов аналогичной деятельности других налогоплательщиков в случае невозможности достоверного определения налоговой базы на основе данных налогового и бухгалтерского учета налогоплательщика; определять вероятную налоговую базу проверяемого налогоплательщика на основе косвенных методов ее определения и др.

Большую перспективу имеют автоматические системы выявления потенциальных или явных неплательщиков налогов. При разработке таких систем должна использоваться точная формализация методик автоматического отбора налогоплательщиков для контрольных проверок и выявления неплательщиков, а в недалеком будущем также специальные алгоритмы и элементы искусственного интеллекта¹.

Таким образом, отбор налогоплательщиков для налогового контроля с учетом риска совершения ими налоговых правонарушений, способен обеспечить в условиях значительной нагрузки на специалистов налоговых органов, осуществляющих проверки, максимальную результативность этих проверок в аспекте как произведенных по их результатам доначислений в бюджет, так и их профилактического воздействия на налогоплательщиков.

¹ Ефремова Т.А. Использование информационных технологий в процессе проведения налогового контроля // Российское предпринимательство. – 2008. – № 3 Вып. 1 (107). – С. 188.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Гусева Т. А. Как эффективнее провести налоговую проверку [Электронный ресурс] / Т. А. Гусева // Финансы — 2011. — № 2 — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
2. Ефремова Т. А. Модернизация и информатизация налоговых органов России: проблемы и перспективы / Т. А. Ефремова, Л. И. Ефремова // Налоги и налогообложение. — 2012. — № 8. — С. 45–53.
3. Ефремова Т. А. Использование информационных технологий в процессе проведения налогового контроля // Российское предпринимательство. — 2008. — № 3 Вып. 1 (107). — С. 185–189.
4. Ефремова Т. А. Совершенствование организации планирования и проведения налоговых проверок как необходимое условие повышения их качества и результативности // Налоги и финансовое право. — № 11. — 2014. — С. 95–102.
5. Никулина Е. В. О проблемах эффективности планирования выездных налоговых проверок [Электронный ресурс] / Е. В. Никулина // Теория и практика общественного развития — 2011. — № 6 — Режим доступа: <http://teoria-practica.ru/-6-2011/economics/nikulina.pdf>
6. Сиразова Т. П. Предпроверочный анализ в организации налогового контроля / Т. П. Сиразова // Известия Иркутской государственной академии — 2011. — № 4 — Режим доступа: <http://eizvestia.isea.ru>
7. Т. В. Шевцова: «Благодаря отказу от тотального контроля и ориентации контрольной работы на зоны риска и выявление схем ФНС России удалось добиться заметных результатов» [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.rnk.ru/article/144242-tv-shevtsova-blagodarya-otkazu-ot-totalnogo-kontrolya-i-orientatsii-kontrolnoy-raboty-na>
8. Филиппова Н. А. Повышение результативности налогового контроля: теория и практика: монография / Н. А. Филиппова, Т. А. Ефремова. — Саранск: Рузаевский печатник, 2010. — 160 с.
9. Келейникова С. В., Самыгин Д. Ю., Хрусталева Б. Б. Анализ и планирование налоговых проверок: ракурс районной инспекции // Налоги и налогообложение. — 2014. — 10. — С. 919–925. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.10.13234.
10. Г. С. Айтхожина Методическое обеспечение оценки результативности и эффективности планирования налоговой проверки // Налоги и налогообложение. — 2012. — 7. — С. 42–50.

REFERENCES (TRANSLITERATED)

1. Guseva T. A. Kak effektivnee provesti nalogovuyu proverku [Elektronnyi resurs] / T. A. Guseva // Finansy — 2011. — № 2 — Rezhim dostupa: <http://www.consultant.ru/>
2. Efremova T. A. Modernizatsiya i informatizatsiya nalogovykh organov Rossii: problemy i perspektivy / T. A. Efremova, L. I. Efremova // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2012. — № 8. — S. 45–53.
3. Efremova T. A. Ispol'zovanie informatsionnykh tekhnologii v protsesse provedeniya nalogovogo kontrolya // Rossiiskoe predprinimatel'stvo. — 2008. — № 3 Вып. 1 (107). — S. 185–189.
4. Efremova T. A. Sovershenstvovanie organizatsii planirovaniya i provedeniya nalogovykh proverok kak neobkhdimoe uslovie povysheniya ikh kachestva i rezul'tativnosti // Nalogi i finansovoe pravo. — № 11. — 2014. — S. 95–102.
5. Nikulina E. V. O problemakh effektivnosti planirovaniya vyezdnykh nalogovykh proverok [Elektronnyi resurs] / E. V. Nikulina // Teoriya i praktika obshchestvennogo razvitiya — 2011. — № 6 — Rezhim dostupa: <http://teoria-practica.ru/-6-2011/economics/nikulina.pdf>
6. Sirazova T. P. Predproverochnyi analiz v organizatsii nalogovogo kontrolya / T. P. Sirazova // Izvestiya Irkutskoi gosudarstvennoi akademii — 2011. — № 4 — Rezhim dostupa: <http://eizvestia.isea.ru>
7. T. V. Shevtsova: 'Blagodarya otkazu ot total'nogo kontrolya i orientatsii kontrol'noi raboty na zony riska i vyyavlenie skhem FNS Rossii udalos' dobit'sya zametnykh rezul'tatov' [Elektronnyi resurs]. —

- Rezhim dostupa: <http://www.rnk.ru/article/144242-tv-shevtsova-blagodarya-otkazu-ot-totalnogo-kontrolya-i-orientatsii-kontrolnoy-raboty-na>
8. Filippova N. A. Povyshenie rezul'tativnosti nalogovogo kontrolya: teoriya i praktika: monografiya / N. A. Filippova, T. A. Efremova. — Saransk: Ruzaevskii pechatnik, 2010. — 160 s.
 9. Keleinikova S. V., Samygin D. Yu., Khrustalev B. B. Analiz i planirovanie nalogovykh proverok: rakurs raionnoi inspeksii // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2014. — 10. — С. 919–925. DOI: 10.7256/1812–8688.2014.10.13234.
 10. G. S. Aitkhozhina Metodicheskoe obespechenie otsenki rezul'tativnosti i effektivnosti planirovaniya nalogovoi proverki // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2012. — 7. — С. 42–50.