

Федеральное государственное автономное  
образовательное учреждение  
высшего образования  
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт экономики, управления и природопользования  
кафедра финансов

УТВЕРЖДАЮ  
Заведующий кафедрой  
\_\_\_\_\_ И.С. Ферова  
подпись  
« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2016 г.

**ДИПЛОМНАЯ РАБОТА**

специальность 080107 – «Налоги и налогообложение»

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ ПРОВЕДЕНИЯ  
ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК**

Научный руководитель \_\_\_\_\_ ст. преподаватель С.А. Козлова  
подпись, дата должность, ученая степень инициалы, фамилия

Выпускник \_\_\_\_\_ А.Н. Гармашова  
подпись, дата инициалы, фамилия

Нормоконтролер \_\_\_\_\_  
подпись, дата инициалы, фамилия

Красноярск, 2016

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	
1 Теоретические и организационно-правовые аспекты проведения выездных проверок.....	
1.1 Сущность, основы функционирования и этапы выездных налоговых проверок.....	
1.2 Подходы к проведению выездных налоговых проверок и методы отбора налогоплательщиков.....	
1.3 Исторический аспект проведения выездных налоговых проверок	
2 Практика проведения выездных налоговых проверок	
2.1 Оценка результативности проведения выездных налоговых проверок в Российской Федерации и на примере ИФНС России г. Красноярска	
2.2 Предпроверочный анализ при планировании выездных налоговых проверок: анализ действующей методики.....	
2.3 Арбитражная практика рассмотрения споров по организации выездных налоговых проверок.....	
3 Рекомендации по совершенствованию проведения предпроверочного анализа с целью повышения результативности выездной налоговой проверки .....	
3.1 Особенности оценки труда налоговой инспекции при осуществлении выездных проверок.....	
3.2 Совершенствование регламента проведения выездных налоговых проверок.....	
Заключение.....	
Список использованных источников.....	

## ВВЕДЕНИЕ

В бюджетном послании президента РФ «О бюджетной политике в 2014-2016 годах» изложены положения развития налоговой системы, в которых, в частности, отмечаются необходимость повышения качества налогового администрирования. В настоящее время перед налоговыми органами стоит проблема рационального отбора налогоплательщиков для проведения контрольных мероприятий, так как в период становления системы налоговых органов приоритет был отдан проблемам исчисления тех или иных налогов.

Налоговый контроль является составной частью государственного финансового контроля, способствует реализации финансовой и бюджетной политики, нацеленной на обеспечение максимального роста доходных поступлений в бюджеты разных уровней. Формирование рыночных отношений в России привело к необходимости создания цивилизованной налоговой системы. В последнее время все более заметно проявление тенденции к снижению коэффициента полезного действия налоговой системы: отмечается массовое уклонение от уплаты налогов, растут недоимки по начисленным налоговым платежам. Нарушения выявляются у каждого второго проверяемого налогоплательщика. В таких условиях, для успешного проведения налоговой политики государства необходима система организационных мероприятий, в которой одной из главных составляющих выступал бы налоговый контроль. Таким образом, актуальность выбранной темы заключается в необходимости совершенствования организации выездных налоговых проверок в Российской Федерации, выявлении недостатков существующей системы и их устранении.

Целью выпускной квалификационной работы является анализ и обобщение действующей практики налогового контроля, разработка практических рекомендаций по совершенствованию проведения предпроверочного анализа с целью повышения результативности выездной налоговой проверки.

Для достижения намеченной цели были поставлены следующие задачи:

- раскрыть сущность и правовые аспекты регулирования выездных налоговых проверок;
- исследовать практику проведения выездных налоговых проверок в зарубежных странах;
- проанализировать действующую методику предпроверочного анализа при планировании выездных налоговых проверок;
- разработать методику, согласно которой можно оценить финансово-экономическое состояние налогоплательщика в рамках проведения предпроверочного анализа;
- дать комплексную оценку результативности и эффективности налогового контроля.

Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений. В первой главе отражены теоретические аспекты организации выездного налогового контроля, определены подходы к проведению выездных налоговых проверок, приведен опыт зарубежных стран.

Вторая глава содержит оценку результативности выездных налоговых проверок, обзор арбитражной практики рассмотрение споров по организации выездных налоговых проверок.

В третьей главе приводится разработанная методика проведения предпроверочного анализа с применением показателей ликвидности, финансовой устойчивости, рентабельности и деловой активности, расчет риска обнаружения налогового правонарушения по данной методике на примере нескольких предприятий.

Объект исследования – проведение выездных налоговых проверок. Предметом исследования являются отношения, возникающие между налогоплательщиками и государственными органами в процессе отбора налогоплательщиков для выездной налоговой проверки в системе налогового контроля.

Особенность работы заключается в том, что данная тема не достаточно изучена и имеет научную новизну. Новизна работы заключается в обосновании ряда теоретических выводов, являющихся основой для разработки рекомендаций по дальнейшему совершенствованию налогового контроля и методов применяемых при налоговом контроле.

Теоретической и методологической основой выпускной квалификационной работы стали нормативные документы – Налоговый кодекс РФ, письма Министерства Финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ, а также научные статьи Манушина О.В., Брызгалина В.А., Врублевской О.В., Никулиной Е.В., Долгополова О.И.

Многие авторы, исследовавшие проблемы контроля, сходятся в том, что контроль - органическая часть управления, без него нельзя осуществить квалификационное руководство на любом уровне, чем сложнее управляющая система, тем многообразнее и профессиональнее должен быть контроль.

# **1 Теоретические и организационно-правовые аспекты проведения выездных проверок**

## **1.1 Сущность, основы функционирования и этапы выездных налоговых проверок**

Правовое регулирование выездных налоговых проверок и порядок их проведения регламентируются Налоговым кодексом РФ (далее – НК РФ), однако, понятия «выездная налоговая проверка» данный нормативно-правовой акт не раскрывает. Термин «выездная налоговая проверка» содержится в некоторых словарях. Например, в энциклопедии российского и международного налогообложения содержится такое определение: выездная налоговая проверка – это вид налоговой проверки, осуществляемой налоговым органом в отношении налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.

Регламенту проведения выездной налоговой проверки посвящена первая часть НК РФ. Согласно пп.2 п.1 ст.31 НК РФ налоговые органы имеют право проводить налоговые проверки. Статьи 82,87 НК РФ определяют основные формы налоговых проверок: это камеральная налоговая проверка (ст.88 НК РФ). В п.3 ст.7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» «сказано, что налоговым органам предоставляется право осуществлять налоговый контроль путем проведения налоговых проверок, а так же в других формах, определенных НК РФ».

Большой юридический словарь определяет данный термин как способ осуществления налогового контроля путем проведения проверки по месту нахождения налогоплательщика на основании решения руководителя налогового органа или его заместителя.

Для получения общего представления о содержании выездной налоговой проверки необходимо рассмотреть ее основные характеристики.

Фактическое проведение выездной налоговой проверки характеризуется проведением определенных мероприятий, направленных на сбор информации и фиксацию доказательств совершения налогового правонарушения при наличии у сотрудников налоговых органов достаточных оснований полагать, что оно совершено или могло быть совершено налогоплательщиком. К таким мероприятиям относятся:

а) осмотр территорий, помещений налогоплательщика, документов, предметов, производится фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов (ст. 92 НК РФ);

б) истребование документов у проверяемого лица (ст. 93 НК РФ);

в) выемка документов и предметов (ст. 94 НК РФ);

г) инвентаризация имущества налогоплательщика (п.13. ст. 89 НК РФ);

д) вызов налогоплательщиков и иных контролируемых лиц для дачи пояснения на основании письменного уведомления (пп.4 п.1 ст.31 НК РФ);

е) привлечение для участия в действиях по осуществлению налогового контроля экспертов, специалистов и переводчиков (пп.11 п.1 ст.31 НК РФ);

ж) привлечение свидетелей для дачи показаний (пп.12 п.1 ст.31 НК РФ, ст. 90 НК РФ);

з) участие понятых при осмотре и выемке документов и предметов (ст.98 НК РФ);

и) осуществление иных полномочий, представленных налоговым законодательством налоговым органам при проведении выездной налоговой проверки. [1]

Выездная налоговая проверка заключается в проверке правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) одного или нескольких налогов по месту нахождения налогоплательщика (налогового агента) путем анализа соответствующих документов и изучения фактического состояния объектов налогообложения.

В решении о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля излагаются обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения

таких дополнительных мероприятий, указываются срок и конкретная форма их проведения.

Основанием для проведения выездной налоговой проверки является решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица, по месту нахождения филиала или представительства юридического лица. В НК РФ также определены порядок начала налоговых проверок (ст. 89 НК РФ) и правила оформления ее результатов (ст. 100 НК РФ). [1]

Объектом налоговой проверки могут быть не только документы, касающиеся ведения бухгалтерского и налогового учета проверяемого лица, но и сами объекты налогообложения (предметы, территории помещения, территории).

В соответствии со ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика. Если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставления помещения для проведения выездной налоговой проверки, то она проводится по месту нахождения налогового органа. В свою очередь, должностные лица налогового органа имеют право проверить факт отсутствия у налогоплательщика помещений для проведения проверки путем осмотра используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещения, принадлежащего проверяемому лицу (п. 2 ст. 91, ст. 92 НК РФ).

Налогоплательщик обязан допустить на территорию или в помещение должностных лиц налоговых органов, предъявивших ему служебные удостоверения и решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной проверки.

На основании п.1 ст.36 НК РФ и п. 28 ч.1 ст.13 сотрудники органов внутренних дел принимают участие вместе с налоговыми органами в выездных налоговых проверках на основании мотивированного запроса. Порядок совместного проведения выездных налоговых проверок предусмотрен



«Инструкцией о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок».[26]

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Однако согласно п. 6 ст.89, указанный срок может быть продлен до четырех или шести месяцев [1]. При проведении самостоятельной выездной налоговой проверки филиалов и представительств налогоплательщика срок проверки не может превышать одного месяца. Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки утверждены приказом. [37] К таким основаниям относятся:

- а) отнесение налогоплательщика к категории крупнейших;
- б) получение в ходе проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки от правоохранительных, контролирующих органов либо из иных источников информации, свидетельствующей о наличии у налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента нарушений законодательства о налогах и сборах и требующая дополнительной проверки;
- в) возникновение форс-мажорных обстоятельств (затопление, наводнение, пожар и т. п.) на территории, где проводится проверка;
- г) проведение проверок организаций, имеющих в своем составе несколько обособленных подразделений;
- д) не предоставление налогоплательщиком, плательщиком сбора, налоговым агентом в установленный срок в соответствии с п. 3 ст. 93 НК РФ документов, необходимых для проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки;
- е) иные обстоятельства.

Приведенный перечень оснований для продления срока выездной налоговой проверки не является закрытым.

Выездная налоговая проверка может проводиться по одному или нескольким налогам.

Законодательством предусмотрена периодичность проведения выездной налоговой проверки – налоговые органы не вправе проводить две и более

выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период, не превышающий трех календарных лет, предшествующий году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Руководитель налогового органа в определенных налоговым законодательством случаях имеет право приостановить проведение выездной налоговой проверки по следующим основаниям (п. 9 ст. 89 НК РФ.):

- 1) истребования документов (информации) в соответствии с пунктом 1 статьи 93.1 НК РФ;
- 2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;
- 3) проведения экспертиз;
- 4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке. [1]

Приостановление проведения выездной налоговой проверки по основанию, указанному в пункте 1, допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы. В случае, если проверка была приостановлена по основанию, указанному в пункте 2, и в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации, срок приостановления указанной проверки может быть увеличен на три месяца.

Общий срок приостановления проведения выездной проверки не может превышать шесть месяцев. Факт приостановления и возобновления налоговой проверки оформляется решением руководителя(заместителя руководителя) налогового органа проводившего проверку.

На период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также

приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

Для выявления факта совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной проверки, п. 10 ст.89 НК РФ [4] определяется возможность проведения повторной налоговой проверки. Ею признаются выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период, который должен не превышать трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Данная проверка может проводиться:

— вышестоящим налоговым органом – с целью контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;

— налоговым органом, ранее проводившим проверку – в случае предоставления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. [4]

По результатам выездной налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, или решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. [7]

После оформления результатов выездная налоговая проверка считается оконченной. Однако налоговый орган, согласно п. 6 ст. 101 НК РФ, рассматривая материалы проверки, вправе принять решение о дополнительных мероприятиях налогового контроля. [5] Результаты проведения дополнительных мероприятий налогового контроля являются составной частью материалов налоговой проверки. [6] Поэтому о дополнительных мероприятиях налогового контроля, в случае если они проводятся, можно говорить как о составляющей одной налоговой проверки.

Следовательно, можно выделить следующие этапы выездной налоговой проверки:

- 1) начало проверки (вынесение решения о проведении выездной налоговой проверки);
- 2) проведение налоговой проверки (основная стадия, в ходе которой налоговый орган выявляет факты налоговых правонарушений);
- 3) окончание налоговой проверки (составление справки о проведенной проверке);
- 4) оформление и реализация результатов налоговой проверки (составление акта, рассмотрение материалов проверки). [7]

Выездные налоговые проверки можно классифицировать по следующим критериям:

- по методу проверки: сплошной и выборочный метод;
- по проверяемым налогам: комплексные и тематические проверки;
- по объекту проверки: проверка налогоплательщика, проверка филиала (представительства), проверка консолидированной группы налогоплательщиков;
- повторная выездная проверка: повторная проверка, проводимая вышестоящим налоговым органом, повторная проверка, проводимая в связи с предоставлением уточненной декларации;
- выездная проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации;
- выездная проверка при выполнении соглашений о разделе продукции;
- выездная проверка резидентов, исключенных из единого реестра резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области.

Принято, выездные налоговые проверки, разделять по способу их организации на плановые и внеплановые проверки. Плановой выездной проверкой считается проверка, назначенная в соответствии с утвержденным планом проведения выездных налоговых проверок. Внеплановой проверкой

считается проверка, назначенная в связи с поступлением в налоговый орган информации о налоговом правонарушении или в связи с ликвидацией (или реорганизацией) налогоплательщика. [19]

Таким образом нами были рассмотрены основные аспекты регламентации проведения выездных налоговых проверок.

## **1.2 Подходы к проведению выездных проверок и методы отбора налогоплательщиков**

В настоящее время налоговые органы не назначают выездные налоговые проверки бессистемно. С момента появления налоговой системы РФ методы отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок строились на принципе цикличности во времени. Ими разрабатывается и утверждается план выездных проверок, основанный на данных выявленных в ходе осуществления предпроверочного анализа и применения программного комплекса «ВНП-отбор», который автоматически отбирает компании, потенциально допустившие налоговые правонарушения.[41]

Также налоговыми органами использовался и метод случайного отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, целью которого являлось воспитание законопослушности у налогоплательщиков. В результате сочетания этих двух принципов результативными были не более 50% проводимых проверок, то есть в результате каждая вторая проверка заканчивалась без значительных налоговых доначислений.

При отборе налогоплательщиков учитываются следующие моменты: информация о налогоплательщиках, ставящая под сомнение происхождение их средств или свидетельствующая о наличии нарушений налогового законодательства; налогоплательщиках, камеральная проверка которых выявила нарушения налогового законодательства; налогоплательщиках, допускающих факты непредставления либо несвоевременного представления налоговых деклараций; налогоплательщиках, подлежащих обязательной

проверке в соответствии с указаниями ФНС России, а также по специальным заданиям вышестоящих налоговых органов; налогоплательщиках, в отношении которых в планируемом периоде предстоит осуществление процедуры реорганизации либо ликвидации. [25]

Предпроверочный анализ налогоплательщиков заключается в отборе объектов, подлежащих первоочередной проверке в отчетном периоде, определении категории выездной проверки для каждого объекта и формировании информационных материалов, определении кадрового состава для проведения проверки и утверждении плана выездных налоговых проверок на предстоящий отчетный период.

Информационную базу, используемую налоговой инспекцией для проведения предпроверочного анализа, составляет информация, полученная ими из внешних и внутренних источников. К таким источникам могут быть отнесены другие налоговые и государственные органы Российской Федерации, иностранные налоговые органы, банки, физические и юридические лица, правоохранительные и иные контролирующие органы. Так, ГИБДД МВД России может сообщить налоговой инспекции о факте приобретения транспортного средства, банк – о движении денежных средств по счетам, конкурент – об известных ему налоговых правонарушениях, допускаемых налогоплательщиком, физические лица - сведения о выплате налогоплательщиком неучтенной заработной платы (в конвертах), неоформлении (оформлении с нарушением установленного порядка) трудовых отношений. Сам налогоплательщик также выступает источником информации, регулярно представляя в инспекцию бухгалтерскую и налоговую отчетность.

Методологической основой проведения предпроверочного анализа является Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ [10], которым утверждена Концепция планирования выездных налоговых проверок. Главным новшеством данной Концепции является открытость критериев отбора налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки.

Налогоплательщикам предоставляется возможность самостоятельно отслеживать риски назначения выездной налоговой проверки.

Согласно данной Концепции, планирование выездных налоговых проверок представляет собой открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков по таким критериям риска, как:

- налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности);

- отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков;

- отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период;

- опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);

- 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;

- отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год;

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

- непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности.

— неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения;

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

— ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском. [11]

Данные критерии можно отнести как относящиеся к налогоплательщикам, применяющих общую систему налогообложения, так и к налогоплательщикам, находящимся на специальных налоговых режимах, и индивидуальных предпринимателей. Так же можно выделить формализованные (расчетные) и неформализованные – основанные на выявлении использования налогоплательщиками «серых схем» с целью уклонения от уплаты налогов и требующие применения налоговым инспектором аналитического подхода. [29]

Концепция системы планирования выездных налоговых проверок направлена на формирование и развитие у налогоплательщиков правильного понимания законодательства о налогах и сборах, убеждение в недопустимости его нарушения и необходимости точного соблюдения законов и добровольного отказа от использования незаконных схем. Построение открытой и понятной для налогоплательщиков и налоговых органов системы планирования выездных налоговых проверок базируется в Концепции на определенных принципах:

— обоснованность выбора объектов проверки; [37]

— своевременность реагирования на признаки возможного совершения налоговых правонарушений;

— режим наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков;

— неотвратимость наказания налогоплательщиков в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах;

Построенная на данных принципах Концепция имеет следующие цели:



- создание единой системы планирования выездных налоговых проверок;
- повышение налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков;
- обеспечение роста доходов государства за счет увеличения числа налогоплательщиков, добровольно и в полном объеме исполняющих налоговые обязательства;
- сокращение количества налогоплательщиков, функционирующих в «теневом» секторе экономики;
- информирование налогоплательщиков об основных критериях отбора для проведения выездных налоговых проверок. [12]

В дополнение к автоматизированному отбору налогоплательщиков в целях планирования выездных налоговых проверок необходимо учитывать индивидуальное поведение налогоплательщика, материалы налогоплательщика (бухгалтерская и налоговая отчетность, представленные пояснения по сданной отчетности, например, в случае расхождения налоговых баз по налогу на прибыль и НДС, несоответствие показателей, отраженных в налоговой отчетности за предыдущий отчетный период с показателями, отраженными за последний отчетный период, опросы должностных лиц, нарушения сроков представления налоговой отчетности, ранее выявленные нарушения и неточности, рассмотрение налогоплательщика на тематических комиссиях налоговых органов).

### **1.3 Исторический аспект проведения выездных проверок**

История государственного финансового контроля в России тесно связана с судьбой и историей Министерства финансов страны. Выездные налоговые проверки зарождались в форме отличной от современной, но они имели схожие черты. Финансовый контроль, помимо этого, возник и развивался и как направление государственного контроля - самостоятельного учреждения в системе органов управления страной.

Первые исторические сведения об учреждениях с контрольными функциями, в том числе в области финансов, относятся в России ко второй половине XVII века. В 1654 г. был образован Счетный приказ для проверки раздачи полкового жалования во время войны, для этого сюда доставили приходно-расходные книги за десять лет. На приказ была также возложена задача обревизовать Большую казну за 50 лет.

Существенные изменения при Петре I претерпела вся система финансового управления, налогообложение в целом было упорядочено и приведено в систему. Большое значение имело создание Правительствующего сената, учрежденного 22 февраля 1711 г. Были учреждены финансовые коллегии: Камер-коллегия, Штатс-контор-коллегия, Ревизион-коллегия. В частности, функции финансового контроля возлагались на Ревизион-коллегию.

В период правления Екатерины II (1729 - 1797) совершенствуется управление государственными органами: вводятся экспедиции государственных доходов, ревизий, Взимание Недоимок.

В Российской империи, долгое время поступление податей, контролировала Казенная палата. Надзор со стороны этого ведомства за торговлей и промыслами был весьма слаб. Генеральную проверку раз в год производили чиновники для особых поручений. Постоянный же надзор возлагался на волостных старшин и выборных торговых депутатов, которые в гораздо большей степени заботились о частных интересах торговцев и промышленников, чем о пополнении государственной казны.

Позже сбор налогов возлагался на Департамент податей и сборов при Министерстве финансов, который в 1863 г. был разделен на два самостоятельных департамента: окладных сборов и неокладных сборов. Непосредственно налогообложением занимались казенные палаты, входившие в систему Министерства финансов, и образуемые при них губернские податные присутствия. Исходя из необходимости осуществления постоянного податного надзора на местах, в 1885 г. был учрежден институт податных инспекторов при Казенной палате в количестве 500 человек, на которых и был возложен

контроль за своевременным и полным поступлением налоговых платежей на всей территории России. [39]

Летом 1885 г. по инициативе Министра финансов Н.Х. Бунге состоялись назначения первых 222 податных инспекторов. А их общая численность на всю страну была установлена в количестве 500 человек.

При учреждении Государственным Советом России должности податных инспекторов на них были возложены следующие обязанности:

- наблюдение за правильностью торговли;
- участие в качестве чиновников Казенных палат в генеральных проверках торговли;
- председательствование в уездных податных присутствиях, образуемых для раскладки дополнительного сбора с торговли и промыслов;
- содействие Казенным палатам по приведению в известность ценности и доходности имуществ;
- исполнение поручений Казенных палат;
- исполнение других обязанностей, возложенных законом.

Податной инспектор должен был наблюдать, чтобы все земли были привлечены к платежу поземельного налога, и проверять правильность податного счета землевладения, уточнять доходность земельных угодий. Он должен был проверять правильность раскладочных ведомостей по налогу с недвижимых имуществ, собирать сведения о составе наследств и удостоверяться в полной уплате пошлины. Для определения стоимости недвижимых имуществ в городах и посадах - проверять оценки по сборам страховыми и залоговыми оценками, а также продажными ценами на дома и наемными платежами за квартиры.

Податному инспектору предписывалось собирать и представлять Казенной палате подробные сведения о состоянии торговли и промышленности, наблюдать, чтобы своевременно принимались меры по взысканию недоимок. Он должен был определять, в какое время года крестьяне отдельных селений располагают наибольшими платежными средствами от

сельского хозяйства и промыслов и соответствует ли это время установленным срокам платежа. [45]

Ежегодно податной инспектор представлял отчет, включающий обзор истекшего года в податном отношении. Показывались степень успешности поступления казенных сборов и обстоятельства, влиявшие в данном году на платежеспособность населения. В отчет включались сведения об обеспечении крестьянского населения хлебом урожая данного года как для продовольствия, так и для засева полей; об источниках дохода в крестьянских хозяйствах, включая отхожие и местные промыслы; о мирских доходах и сборах; о мирских капиталах; о средствах сельских банков и условиях пользования кредитами и т.д. До введения регулярного налогового контроля уклонение от уплаты торговых пошлин носило массовый характер. [13]

*Следующим историческим этапом становления налоговой системы является современный этап, который начинается переходом к рыночной экономики.*

Практика функционирования налоговой системы середины 1990-х годов делала невозможным планирование бизнеса даже на краткосрочную перспективу — риски, связанные с изменениями в налогообложении, оценивались в то время как чрезвычайно высокие. Наконец, существовавшая техника уплаты налогов и налогового администрирования оставляла слишком много возможностей для уклонения от налогов. В ситуации, когда государство было неспособно обеспечить тотальный контроль за уплатой налогов всеми субъектами хозяйственной деятельности, в полном объеме налоги платили только добросовестные налогоплательщики, не имеющие льгот и недоимок.

С начала 1999 года начался новый виток совершенствования системы налогов и сборов в РФ. Этот этап реформы налоговой системы ознаменовался вступлением в действие 1 января 1999 года, после долгих обсуждений, первой (общей) части Налогового кодекса. В ней были определены права и обязанности участников налоговых правоотношений, регламентирован процесс исполнения обязанности по уплате налогов, правила налогового контроля,

ответственность за налоговые правонарушения, введены в обращение важные дефиниции и новые инструменты. В рамках работы по обеспечению введения в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации Министерством по налогам и сборам России подготовлено и согласовано более 40 нормативных правовых актов. Разработаны и утверждены формы налоговых деклараций и инструкции по их применению. [12]

**Анализ данных о результативности выездных налоговых проверок, проведенных налоговыми органами РФ в 2012–2013 гг. показывает положительную динамику увеличения с 98,86 до 99,06 %, что обусловлено, главным образом, качественно проведенным предпроверочным анализом деятельности организаций, поскольку именно на эту категорию налогоплательщиков приходится 99 % всех выездных проверок. При общем снижении количества выездных проверок в 2013 г. по сравнению с 2012 г. на 11 421 и почти аналогичном снижении количества проверок, выявивших нарушения, сумма доначислений в расчете на одну результативную проверку возросла на 1418,5 тыс. р. до уровня 6670,9 тыс. р. Примечательно, что доля дополнительно начисленных налогов в ходе проведения выездных налоговых проверок несколько ниже, чем при камеральных, и составляет по итогам 2013 г. 76,01 %.**

## **2 Практика проведения выездных проверок**

### **2.1 Анализ результативности проведения выездных налоговых проверок в Российской Федерации и на примере ИФНС г. Красноярск**

Эффективность выездных налоговых проверок из года в год растет, удельный вес низкоэффективных проверок, соответственно, снижается, растет качество проверок - суммы уменьшенных вышестоящими налоговыми органами и судами доначислений сокращается.

Результативность деятельности налоговых органов в рамках системы налогового администрирования является чрезвычайно значимой. В совокупности эффективное и результативное осуществление данных функций способствует более полной реализации поставленных перед налоговыми органами задач.

*Исследование динамики результативности выездных налоговых проверок проводилось на основании данных отчетов о результатах работы налоговых органов по форме № 2-НК за период 2013-2014 гг., размещенных на официальном сайте ФНС России. В 2013 году наибольшие суммы дополнительно начисленных платежей были зафиксированы в г. Москва, Ставропольском, Краснодарском краях. В 2012 году по количеству доначислений лидируют также г. Москва, далее Московская область, на третьем месте Ставропольский край. В 2014 году г. Москва (50358291 тыс.руб.) и Московская область (13347817 тыс. руб.) сохраняют лидирующие позиции, также наибольшее количество доначислений зафиксировано в Ростовской области (15486615 тыс. руб.) и Краснодарском крае (9997146 тыс. руб.).*

Федеральная налоговая служба по Красноярскому краю (ФНС по Красноярскому краю) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением

законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции, а также функции агента валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов.[14]

Налоговыми органами России в 2014 г. проведено 35 758 выездных налоговых проверок, в том числе 29 459 проверок – в отношении организаций (86,02 % от общего количества проведенных выездных проверок).

Наиболее важным показателем, характеризующим эффективность выездных налоговых проверок, является их результативность, которая выражается в соотношении поставленных контролирующим органом задач и достигнутых результатов. По результатам 35 315 выездных проверок (98,8% от общего количества проведенных выездных проверок) в 2014 году налоговыми органами установлены нарушения законодательства о налогах и сборах, из них 2 079 – по выездным проверкам организаций. (98,9% от общего количества проведенных выездных проверок в отношении организаций).

Сумма дополнительно начисленных платежей по результатам данных выездных проверок, включая налоговые санкции и пени, составила 288 446 181 тыс. руб., в том числе сумма дополнительно начисленных налогов – 211 661 542 тыс. руб. (73,4% от общей суммы доначислений). В среднем по одной выездной проверке сумма дополнительно начисленных платежей составила 8422,78 тыс. руб., а по одной результативной выездной проверке – 8526,84 тыс. рублей. По результатам одной выездной проверки в отношении организаций сумма дополнительно начисленных платежей составила в среднем 4 161 тыс. руб., при этом по одной результативной выездной проверке, проведенной в отношении организации, данный показатель в среднем составил 4 207,6 тыс. рублей [26].

В таблице 1 представлено изменение результативности выездных налоговых проверок в РФ за период 2013-2014 г.

Анализ данных о результативности выездных налоговых проверок, проведенных налоговыми органами РФ в 2013–2014 гг. показывает стабильную динамику с 98,79 до 98,76 %, что обусловлено, главным образом, качественно проведенным предпроверочным анализом деятельности организаций, поскольку именно на эту категорию налогоплательщиков приходится 99 % всех выездных проверок. Необходимо отметить, что показатель результативности на протяжении рассматриваемого периода колеблется на уровне 98-99%. При общем снижении количества выездных проверок в 2014 г. по сравнению с 2013 г. на -5572 проверок и почти аналогичном снижении количества проверок, выявивших нарушения, сумма доначислений в расчете на одну результативную проверку возросла на 1362,3 тыс. рублей до уровня 8241,6 тыс. рублей. Примечательно, что доля дополнительно начисленных налогов в ходе проведения выездных налоговых проверок несколько ниже, чем при камеральных, и составляет по итогам 2014 г. 76,01 %.

Таблица 1 - Изменение результативности выездных налоговых проверок, проведенных ФНС, в целом по РФ, 2013–2014 гг.

Показатель	2013	2014	Изменение (2014 г. к 2013г.)
Количество проведенных выездных налоговых проверок, всего	41330	35758	-5572
Из них выявивших нарушения	40832	35315	-5517
Доначислено платежей по результатам выездных проверок, всего, тыс. р.	280897013	291050389	+10153376
В том числе налогов, тыс. руб.	211535705	213502251	+1966546
Количество проверенных организаций, всего	41330	35758	-5572
Доля результативных выездных проверок в общем объеме проведенных выездных проверок, %	98,79	98,76	0,01
Сумма доначислений в расчете на одну результативную выездную проверку, тыс. р.	6879,3	8241,6	+1362,3



Необходимо отметить, что по данным ФНС России, процент взыскания не превышает 50% от доначисленных сумм. При этом значительная часть из них – задолженность нереальная к взысканию.

Так в 2011-2012 гг. наблюдалась тенденция к снижению уровня задолженности перед бюджетом, однако в 2013 году данный показатель возрос и достиг 5,92%. Также необходимо отметить резкое увеличение процентного соотношения задолженности по налогам и сборам в бюджет Российской Федерации и налоговых доходов федерального бюджета в первом квартале 2015 года. Это может быть вызвано ухудшением финансового положения налогоплательщиков (рисунок 1).

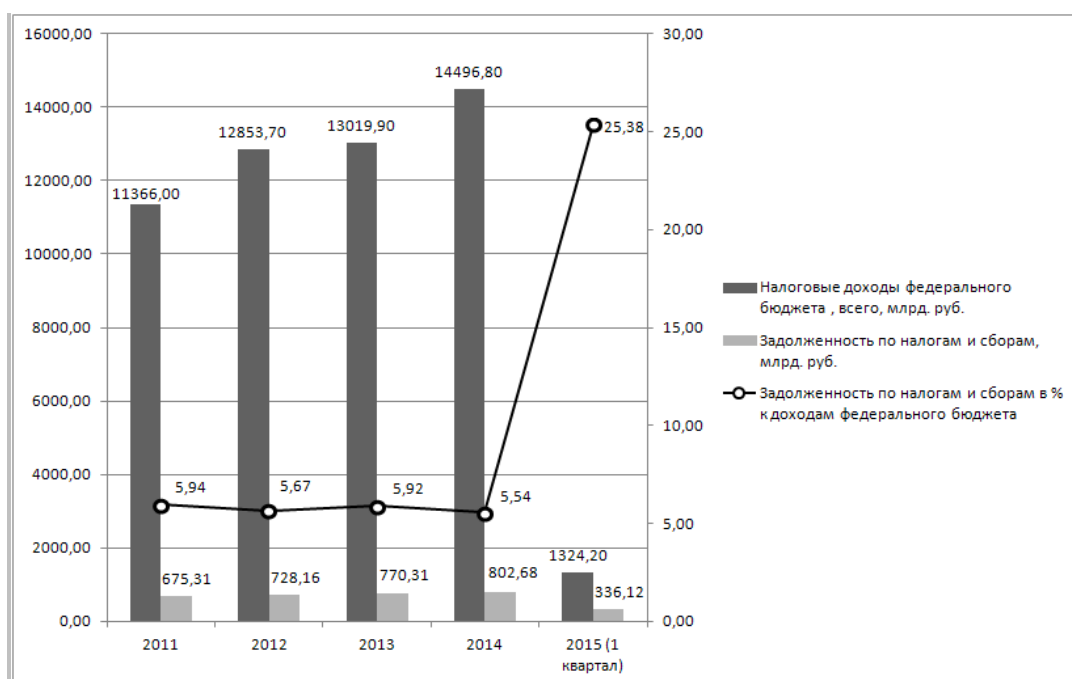


Рисунок 1 - Соотношение задолженности по налогам и сборам в бюджет Российской Федерации и налоговых доходов федерального бюджета (2011-2015 (1 квартал))

Наибольший удельный вес сумм дополнительно начисленных платежей в общей сумме дополнительно начисленных платежей по результатам выездных налоговых проверок приходится на Центральный, Приволжский и Сибирский

федеральные округа. Также существенную долю в общей сумме дополнительно начисленных платежей занимает объединенная сумма дополнительно начисленных платежей девяти Межрегиональных инспекций Федеральной налоговой службы России (далее – МРИ ФНС) по крупнейшим налогоплательщикам. (рисунок 2)



Рисунок 2 - Доли федеральных округов и МРИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам в общей сумме дополнительно начисленных налогов по результатам выездных проверок по России в 2014 году

По результатам выездных налоговых проверок, проведенным налоговыми органами Центрального федерального округа, общая сумма дополнительно начисленных платежей составила 90 885 633 тыс. руб., что составляет 31% от общей суммы дополнительно начисленных платежей по результатам выездных проверок в целом по России.

Налоговыми органами Приволжского федерального округа начислено 34 374 791 тыс. руб. (12%), Сибирского федерального округа – 27 499 696 тыс. руб. (9%), Межрегиональными ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам – 45 615 477 тыс. руб. (16%) (таблица 2).

Таблица 2 - Сумма доначислений по результатам выездных проверок в 2014 году в разрезе федеральных округов и группы Межрегиональных инспекций Федеральной налоговой службы России по крупнейшим налогоплательщикам

Название федерального округа, МРИ ФНС по крупнейшим налогоплательщикам (1-9)	Сумма доначислений, тыс. руб.
Центральный Федеральный Округ	90 885 633
Межрегиональные инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам (1-9)	45 615 477
Приволжский Федеральный Округ	34 374 791
Южный Федеральный Округ	31 161 037
Сибирский Федеральный Округ	27 499 696
Уральский Федеральный Округ	22 474 529
Северо-Западный Федеральный Округ	18 744 273
Северо-Кавказский Федеральный Округ	11 337 205
Дальневосточный Федеральный Округ	8 957 748
Всего	291 050 389

По результатам проведенного анализа результативности выездных проверок в целом по России в период 2013-2014 гг. эффективность проверок имела общую тенденцию к увеличению. Следовательно, развитие механизма планирования выездных проверок представляется перспективным направлением, которое может и в дальнейшем способствовать росту результативности выездных налоговых проверок.

Далее рассмотрим показатели работы Инспекции Федеральной налоговой службы г. Красноярска в организации выездных налоговых проверок.

В 2014 году в Инспекции было проведено 245 выездных налоговых проверок, из которых в 135 случаях были обнаружены нарушения законодательства. Результативность таких проверок возросла: так, в 2013 году из 262 проведенных проверок только в 139 были обнаружены нарушения, а в 2014 из 245 – в 135 проверках. Результативность камеральных проверок несколько ниже и составляет примерно 6,1% на протяжении всего

рассматриваемого периода. Это объясняется существованием эффективного отбора налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки, качеством проведения контрольной работы (таблица 3).

Таблица 3 - Результативность выездных и камеральных налоговых проверок в ИФНС г. Красноярск, 2013-2014гг.

Показатель	2014 г.	2013 г.	Темп роста (2014г. к 2013г.)
ВНП, единиц	245	262	0,93
ВНП, выявившие нарушения, единиц	135	139	0,97
Результативность ВНП, %	55,1	53,1	1,03
КНП, единиц	46645	47562	0,98
КНП, выявившие нарушения, единиц	2869	2857	1,01
Результативность КНП, %	6,15	6,0	1,02

Наибольшее количество проверок было совершено в отношении налога на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации (45 проверок), налога на доходы физических лиц, исчисленный индивидуальными предпринимателями, (45 проверок) налога на имущество организаций (41 проверка).

Наиболее результативными с точки зрения выявления нарушений оказались выездные налоговые проверки, проведенные по таким налогам, как налог на доходы физических лиц, исчисленный индивидуальными предпринимателями и другими лицами занимающиеся частной практикой, налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации. Наименее результативны – проверки транспортного налога (на 31 проверку приходится 3 проверки с налоговыми правонарушениями), налога на имущество организаций (в 5-ти из 41-й проверки), единого налога на вмененный доход (в одной из пяти проверок). Данный факт можно объяснить относительной простотой исчисления налогов, небольшим количеством правонарушений, связанных с данными налогами, и тем, что законодательство,

регулирующее взимание данных налогов, в настоящее время статично и вероятность совершить налогоплательщиками ошибку низка по сравнению с другими налогами.

Эффективность лучшим образом отражают суммы доначислений, производимые по результатам проверок. В целом в инспекции от одной выездной налоговой проверки дополнительно поступает в бюджет 2142,5 рубля, что практически на 74% ниже общероссийского показателя (8241,6 руб.). Доначисления по результатам выездных проверок на порядок выше, чем по результатам камеральных проверок. Как видно из таблицы 4, наибольшая сумма доначислений зафиксирована при выездной проверке налога на добавленную стоимость (2 402 673,91 руб.). Также необходимо отметить, что выездные налоговые проверки земельного налога и налога на добычу полезных ископаемых не дали результатов.

Таблица 4 – Суммы доначислений, производимые по результатам выездных и камеральных проверок в разрезе налогов в 2014 году

Налог, специальный налоговый режим	Доначислено платежей на одну выездную налоговую проверку (руб.)	Доначислено платежей на одну камеральную проверку (руб.)
Налог на прибыль организаций	1 303 333,33	39,11
НДФЛ(НА)	740 000,00	-
НДФЛ(ИП)	92 000,00	28,75
НДФЛ(ФЛ)	-	449,68
НДС	2 402 673,91	374,71
Налог на имущество организаций	1 8571,43	72,61
Земельный налог	0,00	274,17
Транспортный налог	1 406,25	278,57
НДПИ	0,00	397,73
УСН	28 333,33	424,35
ЕНВД	2 000,00	147,91
ПСН	0,00	-
ЕСХН	-	130,43
Акцизы	-	-

Низкая результативность выездных налоговых проверок не является показателем неэффективности налогового контроля, так как не учитывает взаимосвязи налогоплательщиков, отобранных для выездной налоговой

проверки на основании критериев и налогоплательщиков, подлежащих контролю в соответствии с законодательством.

Однако достаточно низкие показатели доначислений в совокупности с большим количеством нерезультативных проверок свидетельствуют о низкой эффективности работы налоговых органов по организации выездного контроля. Таким образом, необходимо иметь четкие обоснования выбора налогоплательщиков и объектов для проведения выездных налоговых проверок и качественное проведение предпроверочного анализа.

## **2.2 Предпроверочный анализ при планировании выездных налоговых проверок: анализ действующей методики**

Предпроверочный анализ направлен на подготовку максимально эффективного проведения выездной проверки, сбор и качественное изучение информации о налогоплательщике, планируемых для выездной налоговой проверки. Конечной целью предпроверочного анализа является выработка оптимальной стратегии предстоящей выездной налоговой проверки, обеспечивающей рациональное использование всех необходимых методов налогового контроля.

Данная методика проведения предпроверочного анализа предусматривает несколько этапов. На первом этапе проводится анализ информационной базы о налогоплательщике, имеющейся в распоряжении налогового органа, оценка ее полноты, сбор и анализ недостающих сведений - т.е. всей информации о налогоплательщике, находящейся в распоряжении налогового органа.

В целом информацию можно сгруппировать для целей предпроверочного анализа следующим образом:

- 1) информация о налогоплательщике, содержащаяся в различных информационных ресурсах налоговых органов;
- 2) сведения о налогоплательщике, полученные на основе заключенных межведомственных соглашений или по запросам в различные государственные

и иные сторонние организации, располагающие подобной информацией (органы внутренних дел, таможенные органы, лицензирующие и регистрирующие органы и др.);

3) информация о налогоплательщике, полученная из внешних источников в инициативном порядке (от контролирующих органов, от сотрудников, акционеров и участников организаций и т.п.);

4) информация о налогоплательщике, его взаимозависимых лицах и основных контрагентах, содержащаяся в средствах массовой информации и сети Интернет;

5) выписки банков по счетам налогоплательщика, полученные в соответствии с п. 2 ст. 86 НК РФ;

б) результаты истребований документов, проведенных в рамках камеральных проверок, а также по поручениям иных налоговых органов при налоговых проверках контрагентов;

7) результаты предыдущих камеральных и выездных налоговых проверок, решения судов по ним.

Далее проводится анализ финансово-экономических показателей деятельности налогоплательщика, включающий:

а) анализ динамики сумм исчисленных и уплаченных налоговых платежей (оцениваются рост (снижение) сумм исчисленных налогов, своевременность и полнота их уплаты, причины неуплаты);

б) финансовый анализ организации (исследуются показатели рентабельности, деловой активности, финансовой устойчивости, платежеспособности);

в) сравнительный анализ показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика с показателями аналогичных налогоплательщиков по отраслевому признаку;

г) анализ соответствия налогоплательщика общедоступным критериям самостоятельной оценки риска.

В рамках анализа финансово-экономической деятельности налогоплательщика на основании информации, поступающей из внешних источников, а также информации, содержащейся в информационных базах данных налогового органа, проводится проверка наличия земельных объектов, транспортных средств, объектов недвижимого имущества. Цель проверки в правильности ведение налоговой отчетности сопоставляются данные бухгалтерской и налоговой отчетностей. При этом устанавливаются:

- а) превышение площади земельных участков по данным земельного комитета над данными декларации по земельному налогу;
- б) превышение количества транспортных средств по данным ГИБДД над данными декларации по транспортному налогу;
- в) полнота обложения налогом на имущество объектов недвижимого имущества.

Отдельно проводится анализ в отношении каждого уплачиваемого налогоплательщиком налога. Особое значение придается анализу выписок банков по счетам налогоплательщика, полученных в соответствии со ст. 86 НК РФ. При этом сразу должны настораживать:

- перечисления за приобретенные товары, работы, услуги денежных средств в крупных размерах;
- перечисления за ценные бумаги, т.к. в обеспечение займа многие организации выпускают собственные векселя, с помощью которых организации выводят денежные средства из оборота;
- поступления денежных средств в крупных размерах, в этот же или на следующий день перечисленных в той же сумме на другой расчетный счет.

Так же особое внимание уделяется изучению схемы ведения налогоплательщиком бизнеса и выявлению контрагентов- потенциальных участников схем уклонения от налогообложения. Выявления контрагентов – потенциальных участников схем ухода от уплаты налогов проводится на основе анализа данных информационных ресурсов налоговых органов.



Анализ выписок по банковским счетам позволяет налоговым органам в ходе предпроверочного анализа составить схему движения финансовых потоков налогоплательщика, выявить его основных поставщиков и покупателей, оценить характер проведенных хозяйственных операций на соответствие видам деятельности, заявленным в учредительных документах, установить разовые и непрофильные сделки, определить источники финансирования налогоплательщика. При этом контрагенты для истребования такой информации могут быть выявлены налоговыми органами на основе анализа выписок по банковским счетам, полученных в соответствии со ст. 86 НК РФ. Сделки, о которых возможно истребовать информацию, определяются по содержанию банковских операций налогоплательщика.

Все контрагенты анализируемого налогоплательщика в обязательном порядке отслеживаются на предмет наличия у них признаков фирм – "однодневок" и "анонимных" структур, а также признаков взаимозависимости. По выявленным контрагентам с подобными признаками посредством работы с информационными ресурсами определяется участие учредителя (руководителя) организации-контрагента в других организациях. Кроме того, проводится тщательный анализ всех разовых и непрофильных сделок. Наибольший интерес для целей анализа представляют контрагенты налогоплательщика, одновременно являющиеся взаимозависимыми с ним лицами. [29]

Для наиболее полного анализа информации о выявленных взаимозависимых лицах налоговым органам проводится поиск рекламных материалов о взаимозависимых лицах в сети Интернет. При этом отсутствие рекламных предложений в сети Интернет повышает вероятность создания взаимозависимых лиц исключительно с целью участия в схемах уклонения от налогообложения. В случае наличия рекламных предложений указанные в рекламе цены и условия сделок могут использоваться для анализа сделок с взаимозависимыми лицами. При изучении сделок с поставщиками

принимаются во внимание результаты истребований документов (информации) у проверяемого налогоплательщика по поручениям иных налоговых органов.

На втором этапе проводится анализ доходов и стоимости имущества должностных лиц организации. Задачей данного этапа является оценка реальных возможностей приобретения должностным лицом имущества на задекларированные доходы. С этой целью анализируются:

- 1) сумма доходов должностного лица и ее доля в общей сумме доходов организации;
- 2) среднемесячная заработная плата должностного лица в проверяемой организации;
- 3) наличие иных источников дохода (и суммы доходов) должностного лица (в том числе от иных работодателей или от предпринимательской деятельности);
- 4) расчетный среднемесячный доход должностного лица с учетом иных источников дохода;
- 5) сведения об имуществе должностного лица, приобретенном в анализируемом периоде;
- 6) соответствие стоимости приобретенного должностным лицом имущества его доходам. [25]

Указанный анализ проводится на основе сведений, содержащихся в информационных ресурсах налоговых органов. Выявление случаев несопоставимости стоимости имущества, приобретенного должностным лицом организации, сумме полученных им доходов (с учетом иных источников дохода) является косвенным индикатором возможного наличия у такого должностного лица доходов, скрытых от налогообложения.

На третьем этапе происходит выявление "критических" точек налогового контроля и уточнение суммы предполагаемых доначисленных налогов. "Критические" точки налогового контроля ("точки контроля") - это хозяйственные операции налогоплательщика, при реализации которых риск

совершения налогоплательщиком налоговых правонарушений особенно велик.

Представляется, что в качестве таковых могут рассматриваться:

- сделка с организацией, имеющей признаки фирмы - "однодневки";
- сделка с организацией, имеющей признаки "анонимных" структур;
- сделка с взаимозависимым лицом;
- разовая сделка;
- непрофильная сделка;
- хозяйственная операция налогоплательщика, экономическая

обоснованность которой вызывает определенные сомнения и т.п.

На заключительном этапе предполагается определение перспективных направлений и выработка оптимальной стратегии предстоящей выездной налоговой проверки. На данном этапе налоговыми органами планируются методы налогового контроля, необходимые для исследования конкретных перспективных направлений предстоящей выездной проверки. Выбор методов во многом зависит от общего уровня организации контрольной работы в налоговом органе, характера выявленных "точек контроля" и предполагаемых налоговых правонарушений.

Общепринятыми требованиями к контрольным процедурам, осуществляемым в ходе предпроверочного анализа, являются их эффективность в части обнаружения предполагаемых налоговых нарушений и рациональность при осуществлении.

Вместе с тем полагаем, что об эффективности предпроверочного анализа конкретного налогоплательщика можно судить не только по выявленным предполагаемым нарушениям налогового законодательства в количественном и суммовом выражении, но и по степени изученности экономических условий деятельности налогоплательщика.

Результаты предпроверочного анализа включают в себя:

1) выводы по всем этапам проведения предпроверочного анализа, которые должны содержать суть основных предполагаемых нарушений налогоплательщика по конкретным видам налогов с указанием отчетного

(налогового) периода и норм налогового законодательства. При этом необходимо дать оценку налоговому правонарушению, определить какая конкретно сделка подвергается сомнению, сумму предполагаемого нарушения; отразить, в чем выражается данное правонарушение (в виде неправомерного завышения расходов, занижения доходов), какая статья НК РФ нарушена, наличие разъяснений ФНС России и Минфина России, а также судебная практика по данному вопросу;

2) предполагаемые направления проведения выездной налоговой проверки, а также перечень основных вопросов, подлежащих обязательному исследованию при проведении выездной налоговой проверки. Перечень мероприятий налогового контроля, которые необходимо провести в ходе выездной проверки в целях сбора недостающей информации для доказательства совершения вменяемых плательщику налоговых правонарушений. На данном этапе определяется, какой доказательной базой располагает налоговый орган (копии документов, анализ движения средств по расчетным счетам, документы (информация), полученные как из других налоговых органов, так и направленные им в рамках статьи 93.1 НК РФ, информация из регистров бухгалтерского и налогового учета, протоколы допросов свидетелей, материалы правоохранительных органов, заключения экспертиз и др.), и какие мероприятия налогового контроля необходимо дополнительно провести в ходе выездной налоговой проверки для полноты сбора доказательственной базы;

3) предложения о необходимости привлечения сотрудников правоохранительных органов;

4) предложения по предполагаемому количественному составу проверяющей группы (с учетом определенных оптимальных направлений предстоящей проверки, а также масштабов деятельности и организационной структуры налогоплательщика);

5) предполагаемые сроки проведения проверки;

б) предложения о необходимости проведения проверки валютного законодательства, законодательства о применении контрольно-кассовой техники и т.п. [41]

По окончании отчетного квартала отдел предпроверочного анализа осуществляет мониторинг качества проведения предпроверочного анализа налогоплательщиков, в отношении которых в отчетном квартале вынесены решения по результатам выездных налоговых проверок. В ходе мониторинга качества проводится сравнительный анализ:

а) показателей налоговой нагрузки проверенного налогоплательщика до проверки и с учетом результатов проверки, с указанием причин, по которым по результатам выездной налоговой проверки налоговая нагрузка не была доведена до максимального уровня налоговой нагрузки по налогоплательщикам, осуществляющим аналогичный вид экономической деятельности;

б) предполагаемых и выявленных нарушений. В частности, необходимо установить не подтверждение фактов нарушения законодательства о налогах и сборах, указанных в Заключении по результатам предпроверочного анализа. В этом случае необходимо выяснить причины, по которым факты нарушений не подтвердились и выявленные факты нарушения законодательства о налогах и сборах, не отраженных в Заключении по результатам предпроверочного анализа. В этом случае необходимо выяснить причины, по которым указанные нарушения не были выявлены в ходе проведения предпроверочного анализа.

### **2.3 Арбитражная практика рассмотрения споров по организации выездных налоговых проверок**

В отчетном году федеральной налоговой службе по Красноярскому краю, удалось достичь положительной динамики показателей по правовой работе.

При снижении количества рассмотренных судами споров с участием налоговых органов на 30%, удельный вес суммы требований, рассмотренных в пользу налоговых органов, возрос с 72% в 2013 году до 87% в 2014 г. Немаловажно, что споры были не только с юридическими лицами, но и с индивидуальными предпринимателями.

Анализ арбитражной практики свидетельствует о наличии вопросов по поводу методов проведения выездной налоговой проверки. Наиболее встречающиеся из них это споры, касающиеся сроков проведения проверки. В частности, постановлением Высшего Суда от 09.09.2014 №304-КГ14-737 иск общества с ограниченной ответственностью «РЭУ-21», который выражался в оспаривании срока проведения выездной налоговой проверки, был оставлен без удовлетворения. В заявлении общество «РЭУ-21» ссылается на нарушение оспариваемыми судебными актами его прав и законных интересов в результате неправильного толкования и применения судами положений пункта 4 статьи 89 Налогового кодекса. Заявитель полагает, что инспекция неправомерно привлекла его к ответственности по статье 123 Налогового кодекса в виде штрафа в размере 22 307 рублей 60 копеек за несвоевременное не перечисление сумм налога на доходы физических лиц в январе – феврале 2012 года, ввиду запрета на проведение налоговой проверки более чем за три года деятельности налогоплательщика. Судами установлено, что решение инспекции о проведении выездной налоговой проверки в отношении общества «РЭУ-21» принято 30.03.2012, период проверки – с 01.01.2009 по 29.02.2012, включающий в себя три календарных года, предшествующих году назначения проверки и два месяца года, в котором принято указанное решение налогового органа.

Оценивая довод общества «РЭУ-21» о недопустимости привлечения его к налоговой ответственности, суды апелляционной и кассационной инстанций, сославшись на положения пункта 4 статьи 89 Налогового кодекса пришли к выводу, что указанная норма налогового законодательства не содержит запрета на проведение выездных проверок по отчетным периодам текущего

календарного года, в котором принято решение о проведении налоговой проверки. Указанный вывод судов апелляционной и кассационной инстанции не противоречит положениям Налогового кодекса и сложившейся судебной арбитражной практике [7].

Также возникают споры по поводу законности проведения повторной выездной налоговой проверки. Целью повторной выездной налоговой проверки является контроль за деятельностью налогового органа, осуществившего первоначальную выездную налоговую проверку, а не инструмент подавления экономической самостоятельности или ограничения свободы предпринимательства. Так в определении Верховного Суда РФ от 16.09.2014 № 301-КГ14-1038 говорится, что по результатам проведенной выездной налоговой проверки общества налоговым органом вынесено решение о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренной ст. 123 НК РФ за несвоевременную уплату налога на доходы физических лиц. Управлением инициирована повторная выездная налоговая проверка, предметом которой являлась проверка правильности и полноты исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость и налога на имущество за период с 01.01.2008 по 31.12.2008, по результатам которой обществу доначислена недоимка по налогу на прибыль организации, налогу на добавленную стоимость, начислены соответствующие суммы пени и штрафов. В рамках настоящего дела о взыскании с налогоплательщика причитающейся к уплате суммы налога общество приводит доводы о незаконном проведении в отношении него повторной выездной налоговой проверки.

Вывод судов о нарушении управлением положений п. 10 ст. 89 НК РФ, определяющих основание и порядок проведения повторной выездной налоговой проверки, соответствует правовой позиции по данному вопросу, изложенной в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 28.07.2009 № 5172/09 и от 25.05.2010 № 17099/09, а также правовой позиции, изложенной в п. 2 Постановления КС РФ от 17.03.2009 № 5-П, согласно которой повторная

выездная налоговая проверка, проводимая вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, осуществившего первоначальную выездную налоговую проверку, должна отвечать критериям необходимости, обоснованности и законности, с тем, чтобы не превратиться в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности.

Принимая во внимание, что ни в оспариваемом решении, ни в акте повторной выездной налоговой проверки не указано на обстоятельства проверки деятельности налогового органа, проводившего проверку, отсутствует анализ итогов первоначальной проверки, выявленных нарушений и собранных доказательств, а выводы управления основаны на документах, собранных в 2011 — 2012 года, суды пришли к обоснованному выводу, что проведенная управлением повторная проверка не имела своей целью обеспечение законности принятого инспекцией решения [18].

Также распространены споры по поводу нарушения налоговыми органами процедур при рассмотрении материалов выездной налоговой проверки (ст. 101 НК РФ). До Верховного суда дошел спор, в котором одним из спорных эпизодов заключался в том, что оспариваемое решение налогового органа по результатам налоговой проверки подписано заместителем начальника Инспекции, рассматривавшим материалы проверки (что соответствует ст. 101 НК РФ), а приложения к нему подписаны лишь налоговым инспектором, проводившим проверку, при этом заместителем начальника Инспекции они подписаны не были. Суды при рассмотрении дела указали, что то обстоятельство, что приложения к решению Инспекции не подписаны заместителем начальника Инспекции, не является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, не привело к принятию Инспекцией неправомерного решения, не нарушает права и законные интересы налогоплательщика. В кассационной жалобе в Верховный суд налогоплательщик снова указал на то, что решение о привлечении к



налоговой ответственности и приложения к нему подписаны разными лицами, а именно заместителем начальника налогового органа и старшим госналогинспектором соответственно.

Верховный суд отметил, что пунктом 42 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" действительно предусмотрено, что вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки или иных мероприятий налогового контроля не тем руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, который рассматривал указанные материалы, в том числе возражения соответствующего лица, и непосредственно исследовал все имеющиеся доказательства, является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения.

Однако к рассматриваемому делу это разъяснение ВАС РФ не относится, ведь судами установлено, что решение о привлечении к налоговой ответственности подписано заместителем начальника налогового органа, рассматривавшим материалы налоговой проверки и указанное решение налогового органа принято в соответствии с действующим законодательством. То обстоятельство, что приложения к решению Инспекции не подписаны заместителем начальника Инспекции, не является нарушением условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, не нарушает права и законные интересы налогоплательщика. Таким образом, суд выступил на стороне налогоплательщика и удовлетворил его требование [8].

Наиболее сложные дела касаются проведению выездных налоговых проверок при реорганизации налогоплательщика. Так, в постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.02.2015 по делу № А56-16292/2014 суд пришел к выводу, что при реорганизации во время выездной проверки налоговый орган вправе продолжить (начать) проверку в отношении его правопреемника.

Согласно фабуле дела налоговый орган назначил в отношении организации выездную проверку. Через несколько дней после начала проверки эта организация прекратила свою деятельность в связи с реорганизацией в форме присоединения к другой организации (налогоплательщику, правопреемнику). Налоговый орган предъявил правопреемнику решение о проведении налоговой проверки в отношении присоединенной организации и начал проверку самого правопреемника, но только в той части, которая была связана с деятельностью присоединенной организации.

Правопреемник обратился в суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о проведении выездной проверки присоединенного лица и незаконными действий налогового органа, выразившихся в предъявлении правопреемнику указанного решения и проведении на основании этого решения выездной проверки самого правопреемника.

Суды всех трех инстанций не поддержали налогоплательщика. Они отметили, что в обязанности налогового органа не входило прекращение назначенной в отношении присоединенной организации выездной проверки после присоединения данной организации к налогоплательщику (правопреемнику). Правопреемник не указал, в силу каких норм НК РФ налоговый орган не имел права назначать проверку в отношении действующего юридического лица и продолжать ее в отношении правопреемника в части, относящейся к деятельности присоединенного лица [7].

До недавнего времени существовали споры по поводу законности одновременного проведения камеральной и выездной налоговой проверки по одному налогу, в одно время и за один налоговый период. В письме ФНС России от 13.03.14 №ЕД-4-2/4529 законодатель разъяснил, что данный факт вполне законен. Следует отметить, что при этом риски доначислений для налогоплательщика возрастают. Законодательство о налогах и сборах не содержит запрета на проведение одновременно как выездной, так и камеральной налоговой проверки по одним и тем же налогам за один и тот же

период. В ст. 89 НК РФ ограничено лишь проведение двух и более выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за один и тот же период.

В п. 1 ст. 89 НК РФ предусмотрено, что выездная налоговая проверка проводится на территории налогоплательщика на основании решения руководителя налоговой инспекции. Камеральная налоговая проверка по смыслу п. 1 ст. 88 НК РФ является формой текущего документального контроля за соблюдением налогового законодательства, который проводится на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогоплательщиков.

Камеральная проверка в отличие от выездной нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налогоплательщиков на обнаруженные нарушения, что позволяет смягчить для налогоплательщиков последствия от неправильного применения ими норм налогового законодательства.

Так что камеральная и выездная налоговая проверка являются самостоятельными и отдельными формами налогового контроля. Кроме того, так как выездная проверка и камеральная проверка представляют собой самостоятельные и независимые формы налогового контроля, то не выявление инспекцией в рамках проведения выездной проверки правонарушений налогоплательщика не исключает возможности установления и доказывания данных фактов в рамках проведения камеральной налоговой проверки. Ранее суды высказывали аналогичную позицию в постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 18.04.07 № А78-2928/06-Ф02-1280/07 и Дальневосточного округа от 19.05.08 № Ф03-А04/08-2/1276 [18].

В последнее время в судебную практику прочно внедрилось понятие «избыточности налогового контроля». Примером является Определение ВАС РФ от 21.03.2011 № ВАС-3294/10, когда суд признал незаконным ежегодное назначение выездных проверок в совокупности с фактом назначения последующей выездной проверки до окончания предыдущей. Однако, частое

назначение выездных проверок не всегда свидетельствует об избыточности налогового контроля. Согласно п. 5 ст. 89 НК РФ, по общему правилу налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года.

Так, в деле, рассмотренном ФАС Западно-Сибирского округа, установлено, что первая выездная налоговая проверка, завершившаяся в 2012 году, по результатам которой вынесено решение от 13.08.2012, проведена с целью контроля правильности исчисления и своевременности уплаты всех налогов и сборов за период с 01.01.2008 по 31.12.2009, а также с целью проверки правильности исчисления НДФЛ за период с 01.01.2008 по 31.03.2011. Вторая выездная налоговая проверка, начавшаяся в этом же 2012 году, по итогам которой вынесено оспариваемое решение Инспекции, проведена по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты всех налогов и сборов за период с 01.01.2010 по 31.12.2011 и НДФЛ за период с 01.04.2011 по 31.07.2012.

Суд первой инстанции, рассматривая спор в пользу налогоплательщика, указал на то, что налоговым органом в отношении налогоплательщика неправомерно проведены две выездные налоговые проверки в течение одного года. Указанное нарушение процедуры проведения мероприятий налогового контроля свидетельствует о несоблюдении налоговым органом принципа недопустимости избыточного или неограниченного налогового контроля и является достаточным основанием для признания недействительным решения налогового органа.

Однако суды апелляционной и кассационной инстанций с этим выводом не согласились и в постановлении от 08.05.2014 по делу № А46-7453/2013 отметили, что предметом указанных выше выездных налоговых проверок являлись вопросы правильности исчисления и своевременности уплаты одних и тех же налогов, но за различные налоговые периоды. Следовательно, налоговым органом не допущено нарушений ограничения по проведению

тождественных выездных налоговых проверок. Также суды указывают, что данные налоговые проверки действительно проводились налоговым органом в пределах одного календарного года. Однако, как следует из положений нормы пункта 5 статьи 89 НК РФ, действующее законодательство запрещает проведение более двух выездных налоговых проверок в отношении одного налогоплательщика в течение одного календарного года, в то время как запрета на проведение двух налоговых проверок в течение такого периода закон не содержит. Таким образом, в удовлетворении жалоб налогоплательщика было отказано. [19]

*Основной задачей Федеральной налоговой службы остается улучшение качества взаимодействия с налогоплательщиками, информационная открытость, понятность, формирование налоговой культуры и налогового подсознания граждан. Иными словами, налоговые органы делают все возможное для того, чтобы даже не очень осведомленному налогоплательщику было комфортно и просто исполнять свои налоговые обязательства. Такая открытость наших информационных ресурсов, новые электронные формы взаимодействия с налогоплательщиками накладывает дополнительную ответственность на выполнения нами функций по оказанию государственных услуг и требует повышения контроля со стороны начальников инспекции.*

Однако, анализ арбитражной практики часто свидетельствует о противоречивых заключениях принимаемых судами различных инстанций, что подтверждает сложность принятия решений по ситуациям.

### **3 Рекомендации по совершенствованию проведения предпроверочного анализа с целью повышения результативности выездных налоговых проверок**

#### **3.1 Особенности оценки труда налоговой инспекции при осуществлении выездных налоговых проверок**

Эффективность выездных налоговых проверок из года в год растет, удельный вес низкоэффективных проверок, соответственно, снижается, растет качество проверок – суммы уменьшенных вышестоящими налоговыми органами и судами доначислений сокращаются.

Все это становится возможным благодаря качественному развитию налоговой системы и подхода к контрольной работе со стороны ФНС в целом.

Действенная система отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок, является важнейшим фактором высокой эффективности контрольной работы налоговых органов. В первую очередь это позволяет найти наиболее оптимальное направление максимальной результативности налоговых проверок при минимальных затратах усилий и средств, за счет отбора для проверок таких налогоплательщиков, вероятность обнаружения налоговых нарушений у которых предполагается наибольшей.[22]

В целях повышения результативности выездных налоговых проверок налоговым органом определяется методика, благодаря которой обеспечивается оптимальное распределение имеющихся ресурсов и качественный отбор налогоплательщиков. В настоящее время, наиболее эффективным, по сравнению со случайным отбором на основе статистики, является отбор на основе определенных расчетов, так как в данном случае обеспечивается обоснованность отбора для проведения контрольных процедур, увеличивается эффективность.

Принимая решение о проведении , предполагается, что проверка должна быть эффективна, труд проверяющих должен быть обоснован, при назначении

выездной проверки должны быть все основания полагать, что результатом будет выявление нарушений налогового законодательства и доначисления, т.е. штрафы.

Необходимо на наш взгляд, разработать методику отбора налогоплательщиков для проведения в отношении их налоговой проверки, которая будет основана на расчете показателей, характеризующих деятельность организаций с точки зрения финансовой составляющей, т.к. на сегодняшний день не существует единой для всех налоговых органов формы проведения предпроверочного анализа. Таким образом, данные показатели необходимо рассчитывать с учетом сферы деятельности, в которой она существует, а также с учетом применяемого режима налогообложения.

Вот такая методика позволит произвести выборку налогоплательщиков, вероятность обнаружения налоговых правонарушений у которых представляется наиболее высокой.

На первом этапе необходимо обобщить информацию о налогоплательщике, которой располагает налоговый орган и, таким образом сформировать документ, имеющий следующие разделы:

1. Общие сведения об организации и данные учета:
  - учредители организации;
  - виды деятельности;
  - размер уставного капитала;
  - режим налогообложения.
2. Ключевые показатели деятельности организации (в данном разделе рассматриваются различные факторы экономического, финансового, законодательного, производственного и иного характера, характеризующие специфику экономической деятельности предприятия).
3. Показатели налоговой и бухгалтерской отчетности организации, сведения о банковских счетах и движении денежных средств в разрезе контрагентов налогоплательщика, внешнеторговых операциях, данные об имуществе организации, ее учредителях и участниках:

- величины и соотношения выручки, себестоимости и прибыли (убытка) до налогообложения;
- налоговая нагрузка;
- удельный вес налоговых вычетов в сумме исчисленных налогов;
- показатели, характеризующие фонд оплаты труда и среднюю заработную плату.

Затем необходимо осуществить отбор «приоритетных» организаций. Такими предприятиями являются (по убыванию):

1. Крупнейшие налогоплательщики. В данном случае необходимо использовать критерии отнесения организаций - юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях, которые утверждены приказом ФНС России от 16.05.2007 №ММ-3-06/608@ (с учетом изменений и дополнений, внесенных приказами ФНС России от 02.04.2010 №ММ-7-2/161», от 24.04.2010 №ММВ-7-2/274 и от 27.06.2012 №ММВ-7-2/248.

Так, к категории крупнейших налогоплательщиков, которые администрируются федеральном уровне, относятся организации, у которых за отчетный год:

- суммарный объем начислений федеральных налогов согласно данным налоговой отчетности свыше 1 миллиарда рублей;
- суммарный объем полученных доходов (отчет о финансовых результатах) превышает 20 миллиардов рублей;
- активы превышают 20 миллиардов рублей.

У крупнейших налогоплательщиков, администрируемых на региональном уровне, соответственно должны выполняться следующие условия:

- суммарный объем полученных доходов (форма N 2 "Отчет о прибылях и убытках" годовой бухгалтерской отчетности, коды показателя 2110, 2310, 2320, 2340) находится в пределах от 2 до 20 миллиардов рублей включительно;



- среднесписочная численность работников превышает 50 человек;
- активы находятся в пределах от 100 миллионов рублей до 20 миллиардов рублей включительно либо суммарный объем начислений федеральных налогов и сборов согласно данным налоговой отчетности находится в пределах от 75 миллионов рублей до 1 миллиарда рублей.

2. Взаимозависимые лица, которые имеют экономические связи с крупнейшими налогоплательщиками. Взаимозависимыми лицами, согласно ст. 105.1 НК РФ признаются лица, которые могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц. Данный факт можно отследить в базах данных ФНС, а также при проведении камеральных проверок.

3. Основные налогоплательщики. Под основными налогоплательщиками необходимо понимать организации, суммарный объем полученных доходов которых находится в диапазоне от 100 млн. руб. до 2 млрд. руб.

4. Остальные организации – организации, которые не были отнесены к вышеперечисленным группам.

Также необходимо исключить организации, в отношении которых была проведена выездная налоговая проверка в течение последних трех лет и сформировать группы (кластеры) налогоплательщиков по сфере основной деятельности.

Современная практика направлена на то, чтобы проводить контрольные мероприятия в отношении налогоплательщиков с наиболее высоким риском возникновения налоговых правонарушений. Перечень применяемых параметров планирования выездных налоговых проверок в настоящее время включает показатели, описанные в Концепции планирования выездных налоговых проверок (приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@).

Для достижения понимания некоторых особенностей экономической деятельности налогоплательщика и раскрытие сфер его деятельности с наибольшим налоговым риском необходимо провести следующие процедуры:

☒ установить идентичность показателей налоговой и бухгалтерской отчетности с учетом принципа сопоставимости;

☒ рассмотреть налоговую и бухгалтерскую отчетности в сравнении с сопоставимой информацией о деятельности аналогичных налогоплательщиков;

☒ рассмотреть различные взаимосвязи между элементами бухгалтерской и налоговой отчетности, и других имеющихся в налоговом органе данных о деятельности налогоплательщика, включая полученную информацию из внешних источников, а именно, сопоставить значения:

а) выручки от реализации в декларации по налогу на прибыль организаций, отчете о финансовых результатах (форма N 2) и декларации по налогу на добавленную стоимость;

б) суммы доходов и расходов, указанные в декларации по налогу на прибыль организаций и в отчете о финансовых результатах (форма N 2);

в) расчетную сумму НДС и действительные перечисления налога;

г) сумму удержанного НДС по форме 2-НДС и сумму перечисленного налога;

д) остаточную стоимость основных средств, установленная в Бухгалтерском балансе (форма N 1) и декларации по налогу на имущество организаций.

Еще немаловажным является проведение анализа выписок банков по счетам налогоплательщика. Особое внимание уделяется: поступлению денежных средств в крупных размерах, в этот же или на следующий день перечисленные в той же сумме на другой расчетный счет; перечислению за приобретенные товары, работы, услуги денежных средств в крупных размерах или округленных суммах.

Если, выявляются, в ходе данных процедур, отклонения показателей в налоговых декларациях от прогнозируемых закономерностей, должностное

лицо, проводящее предпроверочный анализ, обязано изучить данные расхождения и получить дополнительную информацию, которая свидетельствует о предполагаемом совершении налогоплательщиком налогового правонарушения либо о его отсутствии.

Помимо расчета общей налоговой нагрузки для более полной оценки налогового риска, необходимо оценить такие показатели, как:

— налоговая нагрузка по налогу на прибыль, которая находится по формуле:

$$ННнпр = \frac{\text{СуммННприб}}{\text{Выр}}, \quad (3.1)$$

где СуммННприб – сумма налога на прибыль исчисленная и уплаченная налогоплательщиком за определенный налоговый период;

Выр – сумма полученной выручки в определенном налоговом периоде.

— налоговая нагрузка по налогу на добавленную стоимость, которая находится по формуле:

$$ННндс = \frac{\text{СуммНДС}}{\text{Выр}}, \quad (3.2)$$

где СуммНДС – сумма налога на добавленную стоимость исчисленная и уплаченная налогоплательщиком за определенный налоговый период по операциям на территории РФ;

Выр – то же, что и в формуле (3.1).

Так же, необходимо дать оценку риску получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды и провести анализ финансовых результатов деятельности организации и ее финансового состояния. При проведении данного анализа рационально использовать следующие группы показателей:

1. Коэффициенты ликвидности и платежеспособности;
2. Показатели финансовой устойчивости и деловой активности.
3. Коэффициенты рентабельности.

До того как осуществить расчет показателей финансового состояния экономического субъекта возникает необходимость реструктурирования бухгалтерского баланса, обусловленная некорректным формированием отдельных его разделов. И необходимо произвести следующие корректировки:

— на суммы задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал (раздел II актива баланса) должна быть уменьшена сумма собственного капитала и оборотных активов. Данная корректировка необходима, поскольку для обеспечения адекватности оценки финансового состояния организации целесообразно учитывать величину собственного капитала, фактически имеющуюся в распоряжении экономического субъекта;

— на сумму долгосрочной дебиторской задолженности (погашение которой ожидается более чем через 12 месяцев) уменьшается сумма оборотных активов и увеличиваются внеоборотные активы. Необходимость данной корректировки обусловлена тем, что оборотные активы должны содержать только статьи, период оборота которых превышает 12 месяцев;

— «НДС по приобретенным ценностям» необходимо отражать в составе краткосрочной дебиторской задолженности, в связи с тем, что суммы НДС по указанной строке представляют собой отвлеченные средства организации, возвращающиеся в оборот в течение налогового периода, составляющего квартал;

— из V раздела «Краткосрочные обязательства» должны быть перенесены статьи «Доходы будущих периодов» и «Оценочные обязательства» в III раздел «Капитал и резервы», поскольку данные статьи отражают информацию о собственных средствах организации, зарезервированных на определенные цели, и не являются кредиторской задолженностью.

Получение достоверной и полной информации о ликвидности активов экономического субъекта позволяют обеспечить следующие показатели:

1. Коэффициент текущей ликвидности

$$K_{тл} = \frac{OA \text{ (II раздел баланса)}}{KO \text{ (V раздел баланса)}} \quad (3.3)$$

где: OA – сумма оборотных активов;

KO – краткосрочные обязательства.

Данный коэффициент показывает платежные возможности организации, оцениваемые при условии не только своевременных расчетов с дебиторами и благоприятной продажи готовой продукции, но и продажи в случае нужды прочих элементов материальных оборотных средств. Для данного коэффициента установлен норматив равный 2.

2. Коэффициент абсолютной ликвидности:

$$K_{абсл} = \frac{\text{Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения}}{KO \text{ (V раздел баланса)}} \quad (3.4)$$

где Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения – сумма денежных средств и краткосрочных финансовых вложений;

KO – тоже, что и в формуле (3.3).

Данный коэффициент показывает какую часть краткосрочной задолженности может покрыть предприятие за счет имеющихся денежных средств и краткосрочных финансовых вложений. Нормальное ограничение  $K_{абсл} \geq 0,2$  означает, что каждый день подлежат погашения не менее 20% краткосрочных обязательств предприятия, другими словами, в случае поддержания остатка денежных средств на уровне отчетной даты краткосрочная задолженность, имеющая место на отчетную дату, может быть погашена за 5 дней.

3. Коэффициент промежуточного покрытия (коэффициент критической ликвидности)

$$K_{кл} = \frac{\text{Денежные средства, краткосрочные финансовые вложения, краткосрочная дебиторская задолженность}}{KO \text{ (V раздел баланса)}} \quad (3.5)$$

где Денежные средства, краткосрочные финансовые вложения, краткосрочная дебиторская задолженность – сумма денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и краткосрочной дебиторской задолженности;

КО – тоже, что и в формуле (3.3).

Для точной оценки необходимо также рассчитать степень платежеспособности по текущим обязательствам согласно формуле:

$$\text{ПСто} = \frac{\text{КО}}{\text{Выр}}. \quad (3.6)$$

где КО – тоже, что и в формуле (3.3);

Выр – то же, что и в формуле (3.1).

Рекомендуемое значение данного показателя будет ограничено 3,0, поскольку в соответствии с Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)» экономический субъект должен в течение трех месяцев погасить свои текущие обязательства. В обратном случае экономический субъект будет позиционироваться как потенциальный банкрот.

Необходимо, еще, рассчитать коэффициенты оценки финансовой устойчивости:

1. Коэффициент финансовой устойчивости (норматив: 0,8 - 0,9)

$$\text{Кфу} = \frac{\text{СК+ДО}}{\text{ВБ}} \quad (3.7)$$

где СК – сумма собственного капитала;

ДО – величина долгосрочных обязательств;

ВБ – валюта баланса.

2. Коэффициент финансовой автономии (норматив  $\geq 0,5$ )

$$\text{Кфа} = \frac{\text{СК}}{\text{ВБ}} \quad (3.8)$$

где СК – тоже, что и в формуле (3.7);

ВБ – тоже, что и в формуле (3.7).

3. Коэффициент обеспеченности оборотных активов собственными источниками формирования (норматив  $\geq 0,1$ )

$$K_{ооа} = \frac{СОС}{ОА} \quad (3.9)$$

где СОС – сумма собственных оборотных средств;

ОА – сумма оборотных активов.

4. Коэффициент платежеспособности (норматив  $\geq 1$ )

$$K_{сок} = \frac{СК}{ДЗ} \quad (3.10)$$

где СК – тоже, что и в формуле (3.7);

ДЗ – величина долгосрочной задолженности.

5. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств (норматив:  $\leq 1$ )

$$K_{з/с} = \frac{\text{Заемный капитал}}{\text{Собственный капитал}} \quad (3.11)$$

6. Коэффициент исполнения текущих обязательств по уплате налоговых платежей в бюджеты разных уровней бюджетной системы Российской Федерации (норматив: 1)

$$K_{нп} = \frac{НПу}{НПн} \quad (3.12)$$

где НПу – налоговые платежи, уплаченные в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации;

НПн – налоговые платежи, начисленные налогоплательщику по данным налоговых деклараций и налоговых проверок.

Комплексная оценка финансового состояния налогоплательщика невозможна без анализа скорости превращения активов экономического субъекта в денежные средства. Наиболее эффективными являются следующие оценочные параметры:

1. Коэффициент оборачиваемости активов

$$K_{oa} = \frac{Выр}{ВБ} \quad (3.13)$$

где ВБ – то же, что и в формуле (3.8);

Выр – то же, что и в формуле (3.1).

Высокое значение данного показателя будет свидетельствовать о значительном количестве оборотов, совершаемых активами за исследуемый период.

2. Коэффициент оборачиваемости запасов

$$K_{oz} = \frac{Выр}{З} \quad (3.14)$$

где З – средняя за период величина запасов;

Выр – то же, что и в формуле (3.1).

3. Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности

$$K_{одз} = \frac{Выр}{ДЗ} \quad (3.15)$$

где ДЗ – средняя за период сумма дебиторской задолженности (стр. 1230 Бухгалтерского баланса);

Выр – то же, что и в формуле (3.1).

4. Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности



$$K_{окз} = \frac{Выр}{КЗ} \quad (3.16)$$

где ДЗ – средняя за период сумма кредиторской задолженности;

Выр – то же, что и в формуле (3.1).

#### 5. Коэффициент оборачиваемости заемного капитала

$$K_{озк} = \frac{Выр}{\text{Заемный капитал}} \quad (3.17)$$

где Выр – то же, что и в формуле (3.1);

Заемный капитал – величина заемного капитала.

Рост коэффициентов оборачиваемости кредиторской задолженности и капитала может свидетельствовать об улучшении платежной дисциплины предприятия в отношениях с поставщиками, бюджетом, прочими кредиторами и (или) сокращении покупок с отсрочкой платежа; снижение оборачиваемости – о снижении платежной дисциплины предприятия в отношениях с кредиторами и (или) об увеличении покупок с отсрочкой платежа.

В заключение финансового анализа необходимо произвести оценку эффективности деятельности налогоплательщика на основе расчета показателей рентабельности и экономического потенциала. Ключевыми показателями рентабельности выступают:

#### 1. Общая рентабельность активов организации

$$R = \frac{\text{ПрибдоНО}}{ВБ} \quad (3.18)$$

где ПрибдоНО – прибыль до налогообложения (стр. 2300 отчета о прибылях и убытках);

ВБ – тоже, что и в формуле (3.8).

#### 2. Рентабельность активов по чистой прибыли

$$R2 = \frac{\text{ЧистПриб}}{\text{ВБ}} \quad (3.19)$$

где ЧистПриб – величина чистой прибыли;

ВБ – тоже, что и в формуле (3.8)

3. Рентабельность обычных видов деятельности:

$$R3 = \frac{\text{ПриботПР}}{\text{Выр}} \quad (3.20)$$

где ПриботПР – прибыль от продаж (стр. 2200 отчета о прибылях и убытках);

Выр – тоже, что и в формуле (3.1).

4. Рентабельность производства:

$$R4 = \frac{\text{ПриботПР}}{\text{СС}} \quad (3.21)$$

где СС – себестоимость продаж (стр. 2120 отчета о финансовых результатах);

ПриботПР – величина прибыли от продаж.

5. Рентабельность собственного капитала по чистой прибыли

$$R5 = \frac{\text{ЧистПриб}}{\text{СК}} \quad (3.22)$$

где ЧистПриб – тоже, что и в формуле (3.19);

СК – средняя величина собственного капитала.

6. Рентабельность внеоборотных активов

$$R6 = \frac{\text{ПрибдоНО}}{\text{ВнА}} \quad (3.23)$$

где ПрибдоНО – тоже, что и в формуле (3.18);

ВнА – средняя величина внеоборотных активов.

Каждый показатель, рассчитанный согласно приведенным формулам, сравнивается с нормативным значением и делается заключение о их соответствии. После проведенного анализа необходимо разделить организации на группы:

— с высоким уровнем риска обнаружения правонарушения (если количество несоответствий расчетных значений рекомендуемым значениям показателей или показателей аналогичных организаций составляет от 75% до 100%);

— с риском обнаружения правонарушения выше среднего (если количество несоответствий расчетных значений рекомендуемым значениям показателей или показателей аналогичных организаций составляет от 50% до 75%);

— с риском обнаружения правонарушения ниже среднего (если количество несоответствий расчетных значений рекомендуемым значениям показателей или показателей аналогичных организаций составляет от 25% до 50%);

— с низким риском обнаружения правонарушения (если количество несоответствий расчетных значений рекомендуемым значениям показателей или показателей аналогичных организаций составляет от 0% до 25%);

Итогом, т.е. завершающим этапом проведения предпроверочного анализа экономической деятельности налогоплательщика является формирование выводов, сообразно его результатам. Перечень вопросов, по которым формируются выводы, включает в себя:

- персональный состав членов проверяющей проверки;
- соблюдения налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах, подлежащих включению в программу ВМП;
- глубина охвата проверкой представленных налогоплательщиком документов;
- перечень документов, подлежащих истребованию у налогоплательщика;

- перечень контрагентов и аффилированных с налогоплательщиком лиц;
- виды мероприятий налогового контроля, необходимых для проведения выездной налоговой проверки;
- дата начала выездной налоговой проверки, ее предполагаемая продолжительность.

Согласно итогам проведенного предпроверочного анализа подготавливается заключение, которое включает в себя краткий отчет об основных результатах данного анализа, выводы и предложения по вопросам, имеющим существенное значение для эффективного проведения выездной проверки.

### **3.2 Совершенствование регламента проведения выездных налоговых проверок**

В качестве примера проведем финансовый анализ деятельности трех предприятий, осуществляющих деятельность в сфере транспорта: Объект А, Объект Б, Объект В. В отношении данных предприятий на протяжении двух лет не проводилась налоговая проверка, таким образом, они могут быть охвачены проверкой. По объему выручки предприятия являются сопоставимыми и относятся к категории основных налогоплательщиков (объем выручки находится в диапазоне от 100 млн. руб. до 2 млрд. руб.).

Анализ проводится по следующим аспектам:

- а) оценка ликвидности;
- б) оценка финансовой устойчивости;
- в) оценка рентабельность;
- г) оценка деловой активности (оборачиваемости).

Также вычисляются показатели налоговой нагрузки: налоговая нагрузка по налогу на прибыль, налоговая нагрузка по налогу на добавленную стоимость, соотношение сумм исчисленных и уплаченных налогов.

Результаты анализа ликвидности предприятий представлены в таблице 5. Данные таблицы свидетельствуют о том, что в наиболее худшем положении находятся сразу два предприятия: Объект А и Объект В, рассчитанные коэффициенты ликвидности ниже нормативных.

Таблица 5 – Анализ ликвидности предприятий-налогоплательщиков в 2013-2014 гг.

Коэффициент	Норматив	Объект А			Объект Б			Объект В		
		2014	2013	Изменение	2014	2013	Изменение	2014	2013	Изменение
Коэффициент текущей ликвидности	больше 2	0,48	0,65	-0,17	13,83	8,33	5,50	0,67	0,69	-0,02
Коэффициент абсолютной ликвидности	больше 0,2	0,12	0,09	0,03	6,70	4,31	2,39	0,11	0,10	0,01
Коэффициент промежуточного покрытия	больше 1	0,30	0,53	-0,23	9,17	5,59	3,59	0,25	0,29	-0,04
Степень платежеспособности	Не более 3	1,07	1,52	-0,45	1,35	0,17	1,17	0,66	0,60	0,06

Значения коэффициентов текущей ликвидности, рассчитанных на основании данных бухгалтерской отчетности Объект Б выше трех, что говорит о нерациональной структуре капитала – величина неиспользуемых оборотных активов слишком велика. Чрезмерно большое превышение норматива коэффициента абсолютной ликвидности свидетельствует о неэффективном использовании денежных средств, которые были направлены на развитие предприятия. По степени платежеспособности высокие показатели зафиксированы у Объект А и Объект Б. Соответственно, все три предприятия являются привлекательными для проведения в отношении них выездной налоговой проверки.

Как показали расчеты показателей финансовой устойчивости, наибольшее снижение показателей зафиксировано в Объект А, при этом значения далеки от нормативных.

Таблица 6 – Анализ показателей финансовой устойчивости предприятий-налогоплательщиков в 2013-2014 гг.

Коэффициент	Норматив	Объект А			Объект Б			Объект В		
		2014	2013	Изменение	2014	2013	Изменение	2014	2013	Изменение
Коэффициент финансовой устойчивости	0,8 - 0,9	-1,2	-0,6	-0,6	0,9	0,8	0,04	-0,50	-0,46	-0,05
Коэффициент финансовой автономии	больше либо равно 0,5	-1,15	-0,56	-0,6	0,85	0,82	0,03	-0,51	-0,46	-0,05
Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования	больше 0,6 - 0,8	-2,29	-0,89	-1,4	0,80	0,76	0,04	-1,38	-0,97	-0,41
Коэффициент платежеспособности	больше либо равно 1	-0,55	-0,37	-0,2	8,84	5,91	2,93	-0,34	-0,32	-0,02
Соотношение заемного и собственного капитала	меньше 1	-1,85	-2,77	0,9	1,45	0,21	1,23	-2,98	-3,19	0,21

Также наблюдается снижение в Объект В, в лучшем положении находится Объект Б - все показатели находятся в установленных нормативах, за исключением соотношения заемного и собственного капитала – в 2014 году наблюдается превышение заемных средств над собственными приблизительно в 1,5 раза.

При оценке рассчитанных показателей рентабельности необходимо отметить, что большинство показателей Объект А и Объект В принимают отрицательные значения (таблица 6). Это связано с финансовыми результатами, которые показали предприятия в рассматриваемом периоде. Так, Объект А получил убыток от продаж, однако, в итоге сумел получить чистую прибыль благодаря прочим доходам. Объект В в 2014 году получил убыток в размере 2665 тыс. руб, в следствие чего общая экономическая рентабельность отрицательна и равна -5,47 (таблица 7).

Таблица 7 – Анализ показателей рентабельности предприятий-налогоплательщиков в 2013-2014 гг.

Коэффициент	Норматив	Объект А			Объект Б			Объект В		
		2014	2013	Изменение	2014	2013	Изменение	2014	2013	Изменение
Общая экономическая рентабельность	8,1	1,27	1,71	-0,43	9,05	6,13	2,91	-5,47	0,78	-6,25
Рентабельность обычных видов деятельности	9,9	-138,08	-122,62	-15,46	2,30	7,53	-5,24	-132,67	-126,00	-6,67
Рентабельность собственного капитала	12	-0,20	-4,28	4,08	8,04	10,58	-2,54	10,66	-1,30	11,96
Рентабельность производства	5,2	-58,01	-55,09	-2,92	2,36	8,16	-5,81	-66,46	-64,52	-1,93
Рентабельность активов	4,1	0,23	1,21	-0,97	6,67	4,36	2,31	-5,11	0,30	-5,41
Рентабельность внеоборотных активов	5	3,76	9,93	-6,17	0,34	0,23	0,11	-0,15	0,03	-0,18

Наиболее лучшую позицию занимает Объект Б - данное предприятие имеет положительную динамику коэффициента общей экономической рентабельности, в то время как в остальных наблюдается снижение – в Объект А на 0,43% в абсолютном выражении, в Объект В - на 6,25%.

При оценке деловой активности, можно отметить, что наблюдается положительная динамика коэффициента оборачиваемости активов, заемного капитала, дебиторской задолженности Объект А при значительном снижении коэффициента оборачиваемости запасов (таблица 8).

Таблица 8 – Оценка деловой активности предприятий-налогоплательщиков в 2013-2014 гг.

Коэффициент	Объект А			Объект Б			Объект В		
	2014	2013	Изменение	2014	2013	Изменение	2014	2013	Изменение
Оборачиваемость активов	1,99	1,03	0,96	0,90	0,91	-0,01	2,27	2,42	-0,15
Оборачиваемость заемного капитала	0,93	0,66	0,27	0,73	5,14	-4,41	1,51	1,66	-0,15

Оборачиваемость кредиторской задолженности	0,95	0,67	0,28	12,43	7,55	4,89	3,59	5,16	-1,57
Оборачиваемость запасов	234,75	320,9	-86,22	12,47	13,70	-1,24	17,31	14,62	2,68
Оборачиваемость дебиторской задолженности	5,22	1,51	3,70	5,02	6,13	-1,12	11,16	9,25	1,92

Данные о камеральных проверкам, проводимых в отношении данных предприятий в предыдущие периоды, свидетельствуют об отсутствии нарушений законодательства о налогах и сборах в предыдущие периоды или нарушения были не значительны. Также необходимо отметить, что наименьшее значение показателей налоговой нагрузки по налогу на прибыль и НДС зафиксированы у Объекта А.

Таким образом, при подсчете количества несоответствий нормативным значениям показателей обнаружилось, что Объект Б имеет четыре несоответствия (26,7%) и его можно отнести к группе с риском обнаружения нарушений ниже среднего (таблица 9).

Таблица 9 – Риски выявления налоговых нарушений

Организация	Процент отклонений	Риск
Объект А	93,7%	Высокий
Объект Б	26,7%	ниже среднего
Объект В	93,3%	Высокий

Наиболее высокий риск имеют сразу два предприятия Объект А и Объект В - по 14 (93,3%) несоответствий, однако отклонения от нормативных значений у Объекта А наиболее значительны, следовательно, данное предприятие имеет приоритет при проведении выездной налоговой проверки.

Таким образом данная методика с применением показателей финансового анализа предприятия- налогоплательщика позволяет более эффективно осуществлять ранжирование предприятий по рискам выявления налоговых нарушений, что подтверждается на примере исследуемых организаций.





## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Выездная налоговая проверка является одним из наиболее эффективных способов контроля за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах. В то же время данная форма налогового контроля наиболее трудоемка. Требуется больших затрат рабочего времени и высокого уровня квалификации сотрудников налоговых органов.

Практика работы налоговых органов показывает, что их деятельность в сфере предпроберочной подготовки в настоящее время является недостаточно урегулированной, как с нормативно-правовой, так и с методологической точек зрения. Внутриведомственные документы ФНС России не только не регламентируют требования к процедуре предпроберочного анализа, но и не дают определения данного понятия. По существу, методики предпроберочного анализа разрабатываются специалистами налоговых органов самостоятельно. Поэтому особую актуальность имеет задача разработки научно-методических основ предпроберочного анализа, руководствуясь которыми можно было бы сформировать единые требования и подходы к проведению данной работы, ее методологическое обеспечение.

В ходе работы были рассмотрены теоретические основы планирования и проведения выездных налоговых проверок, а также были сформулированы и **решены ранее поставленные** задачи, а именно: изучены основы выездных налоговых проверок, дана комплексная оценка результативности и эффективности налогового контроля, определена роль предпроберочного анализа и предложена методика, согласно которой можно оценить финансово-экономическое состояние налогоплательщика.

Основным результатом исследования является разработанная сбалансированная методика предпроберочного анализа, состоящая из финансово-экономических показателей. Предложено формирование документа, содержащего информацию об учредителях, размере уставного капитала,

показателях бухгалтерской и налоговой отчетности, о специфике экономической деятельности.

Определен состав показателей, подлежащих анализу. В его состав вошли показатели ликвидности, рентабельности, деловой активности и финансовой устойчивости. Предложены основные требования к организации работы по проведению предпроверочного анализа в налоговых органах, определены принципы формирования выводов и предложений по результатам предпроверочного анализа.

На примерах конкретных организаций (ОАО «Лесосибирский порт», ОАО «Краспригород», ОАО «ПассажирРечТранс») рассмотрен механизм анализа и оценки уровней и динамики финансовых, налоговых и экономических показателей деятельности организации, а также сформулированы выводы о наличии налоговых рисков. При формировании выводов предложена система разделения налогоплательщиков на группы по степени риска обнаружения налогового правонарушения:

- с высоким уровнем риска обнаружения правонарушения (количество отклонений от 75% до 100%);
- с риском выше среднего (количество отклонений от 50% до 75%);
- с риском ниже среднего (количество отклонений от 25% до 50%);
- с низким риском обнаружения правонарушения (количество отклонений от 0% до 25%).

Предложенная методика предпроверочного финансового анализа и полученные результаты позволят обеспечить получение адекватной оценки финансового состояния налогоплательщиков, необходимой для обеспечения эффективного отбора экономических субъектов для проведения выездных налоговых проверок в концепции повышения их результативности.

В заключении, необходимо отметить, что в целях повышения качества и эффективности выездных налоговых проверок необходимо применение новейших видов программных продуктов при проведении предпроверочного анализа, таких как электронная обработка данных, что повысит

результативность налоговых проверок, и при этом возможно облегчит работу налоговых органов. В комплексе с автоматизированной обработкой данных необходимо на законодательном уровне закрепить обязанность налогоплательщиков предоставлять всю отчетность и другие документы в электронном виде, с целью возможности дальнейшей обработки с помощью компьютерной техники. Внедрение автоматизированной системы предпроверочного анализа в перспективе позволит объединить в единый технологический процесс два обособленных этапа контрольной работы налоговых органов: отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок и предпроверочный анализ их деятельности.

Вышеизложенные предложения позволят повысить эффективность и результативность выездных налоговых проверок при одновременной минимизации затрат рабочего времени и усилий специалистов инспекторского состава на их проведение.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Налоговый кодекс Российской Федерации: в 2ч.: по состоянию на 1 февраля 2015 г. – Проспект, 2015. –540с.
- 2 О налоговых органах Российской Федерации: федеральный закон Российской Федерации от 21.03.1991 №943-1 (ред.от 02.04.2014 г.)//Российская газета. – 1991. –30 марта.
- 3 О несостоятельности (банкротстве): федеральный закон Российской Федерации от 26.10.2002 № 127-ФЗ (с изм. и доп., ред.от 29.12.2014г.) // Российская газета. – 2002. – 30 октября.
- 4 Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений: приказ МВД РФ и Федеральной налоговой службы от 30.06.2009 № 495/ММ-7-2-347// Финансовая газета. – 2009. – 10 июля.
- 5 Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки: приказ ФНС России №САЭ-3-06/892@ от 25.12.2006 // Финансовая газета. – 200. – 15 января.
- 6 Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок: приказ от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@// Российская газета. – 2007. – 10 июня.
- 7 Постановление ФАС Уральского округа от 11.04.2012 N Ф09-2064/12 по делу N А07-224/2011[Электронный ресурс] // Справочная система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
- 8 Айтхожина Г.С. Оптимизация процесса планирования выездных налоговых проверок/ Финансы, – 2013, №5, Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

9 Аристархова М.К. Методика оценки эффективности выездных налоговых проверок / Воронина А.Н. // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2010. – № 10 (60). – с. 11-15

10 Беркутова А.А. Комментарий к Общедоступным критериям самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемым налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок // Акты и комментарии для бухгалтера.– 2012. – № 16. – с.16.

11 Большой юридический словарь: словарь/ под ред. Р. О. Орлова – М: Академик.ру, 2010.- с.20

12 Боровикова Е.В. Методы налогового контроля, основанные на риск-ориентированных технологиях // Финансовый бизнес. – 2014.– № 5 (172). – с. 70-76.

13 Выездная налоговая проверка (законодательство, особенности, судебная практика) [Электронный ресурс]//Справочная система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

14 Гамонина А. Н. Проблемы и перспективы использования в Российской Федерации положительного опыта организации и методики налоговых проверок США / А. Н. Гамонина, И. Д. Маркова // Молодой ученый. — 2013, №1, с. 101-102

15 Грищенко А.В. Как не попасть под выездную налоговую проверку // Финансовый менеджмент. – 2014. – № 3. – с. 64-80

16 Дадашев А.З. Налоговый контроль в Российской Федерации: учебное пособие / А.З. Дадашев, И.Р. Пайзулаев. –М.: КНОРУС. – 2014. – 128 с.

17 Едророва В.Н. Проблемы концепции планирования выездных налоговых проверок и пути их решения /Международный бухгалтерский учет, – 2015 – № 2, с. 29

18 Жемчужникова И.В. Выездная налоговая проверка: анализ практики и совершенствование методики ее проведения // Налоги и финансы. – 2012. – № 2. – с. 21-35.

19 Закон КНДР «Об управлении сбором налогов» указ №49 [электронный ресурс], режим доступа [http://pavel.bazhanov.pro/files/China\\_Tax\\_Collection\\_Administration\\_Law\\_Revised\\_2013\\_Russian\\_translation.pdf](http://pavel.bazhanov.pro/files/China_Tax_Collection_Administration_Law_Revised_2013_Russian_translation.pdf)

20 Иванова Е.В. Об оценке эффективности налогового контроля // Финансы. 2010. №1. С. 45-48

21 Кузнецов Н.Г. Налоговый мониторинг налогоплательщиков - российский опыт и перспективы // Финансовые исследования. – 2014. – № 4 (45). –с. 65-72.

22 Лобанов, А.В. Пути повышения эффективности налогового контроля на современном этапе налоговой реформы: автореф. дис. ... канд. экон. наук 08.00.10 / Лобанов Алексей Владимирович. – Москва, 2011. – 30 с.

23 Малис Н.И. Совершенствование налогового механизма – путь к повышению доходов бюджета // Финансы. 2014. № 4. С. 32-36.

24 Марков Д.А. Внедрение механизма открытого информирования налогоплательщиков в работе налоговой инспекции. / Марков Д.А., Толстоброва Н.А., Рожкова Е.О. Бизнес в законе №3, - 2010, - с. 292

25 Мосейкин В.В. Использование показателя налоговой нагрузки в целях планирования выездных налоговых проверок // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. – 2015. – № 2. – с. 186-191.

26 Налоги и налогообложение: учебник / под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 591 с.

27 Нестеренко А.С. Организация и проведение выездной налоговой проверки: методические подходы // Вестник саратовского государственного социально-экономического университета. – 2013. – №5– с. 83-89.

28 Нестеров Г.Г. Налоговый контроль: учебное пособие / Г.Г. Нестеров, Н.А. Попонова., А.В, Терзиди. – Москва: Эксмо. – 2011. – 379 с.

29 Петелькова С.А. Налоговый контроль в современных условиях /С.А. петелькова // Налоговый контроль. – 2014. - №3. – с.10

30 Полазнава Т.В. Предпроверочный анализ налогоплательщиков при планировании выездных налоговых проверок // Современные проблемы науки и образования. – 2014. – №2. –с.5.

31 Прогнозирование и планирование в налогообложении: учебник / И.И. Бабленкова, Л.С. Кирина, Г.Н. Карпова, Н.А. Горохова; науч. ред. И.И. Бабленкова. – М.: ЗАО "Издательство "Экономика".–2009. - 351 с.

32 Пузырева Е.А. Новый подход к планированию выездных проверок // Актуальные вопросы российского права. – 2009. –№12. –с. 130-135

33 Реутов А.Ю. Анализ ресурсной, результатной и статистической компонент инновационной активности организации // Электронный научный журнал «Управление экономическими системами». – 2011. – № 9. – с.15.

34 Ряховский Д.И. Оптимизация форм и методов налогового контроля // Бизнес в законе, Экономико-юридический журнал. – 2013. – №8. – с. 25-28.

35 Савицкий С.И. Оценка эффективности выездных налоговых проверок // Российское предпринимательство. –2013. –№ 5, Вып. 2 (184). –с. 204-208.

36 Садчиков М.Н. Практическое значение выявления различий между камеральной и выездной налоговыми проверками // Право и экономика. – 2012. – № 11.– с. 80-84.

37 Сильников Д.В. Необходимость реформирования налоговой системы/ Д.В. Сильников // Бухгалтер и закон. – 2014. - №3. – с.10-17.

38 Семенихин В.В. Налоговые проверки. Как с достоинством выдержать визит инспекторов // Москва: «ГроссМедиа: РОСБУХ», 2013. – 127 с.

39 Системный подход к экономическому экологическому анализу хозяйствующего субъекта/Риск: ресурсы, информация, снабжение, конкуренция , 2013, №10. – Режим доступа: <http://elibrary.ru/>

40 Софьин, А.В. Системный мониторинг налоговых платежей:: учетно-аналитическое обеспечение: автореф. дис. ... канд. экон. наук 08.00.12 / Софьин Алексей Владимирович. – Нижний Новгород, 2015. – 30 с.



- 41 Степанова Л.А. Выездная налоговая проверка // Бухгалтерский вестник, 2014, №9, с. 50-56
- 42 Структура Главного государственного налогового управления КНР [электронный ресурс], Режим доступа: [www.avel.bazhanov.pro/chinatax/state\\_tax\\_administration\\_structure](http://www.avel.bazhanov.pro/chinatax/state_tax_administration_structure)
- 43 Тарабарова А.А. Предпроверочный анализ и его роль в повышении качества выездных налоговых проверок/Социально-экономические науки и гуманитарные исследования.– 2015. – № 4. –с. 110-113.
- 44 Тарнопольская Д.С. Выездные налоговые проверки: что нужно знать налогоплательщику // Имущественные отношения в Российской Федерации. –2014. – №5.– с. 60-64.
- 45 Теория и история налогообложения: учебное пособие / Н.В. Ушак. - М.: КНОРУС, 2012. – 336 с.
- 46 Танаева, Н.А. Оценка эффективности налогового контроля: автореф. дис. ... канд. экон. наук 08.00.10 / Танаева Надежда Александровна. – Нижний Новгород, 2012. – 30 с.
- 47 Тютюгина А.В. Оценка и минимизация налоговых рисков, связанных с планированием и проведением выездных налоговых проверок // Финансы предприятий. – 2013. – №7. – с. 25-32.
- 48 Хорошавина Л.С. Анализ деловой активности и рентабельности деятельности предприятия // Финансы и анализ. – 2013. – № 9. – с. 8-12.
- 49 Чаадаева О.В. Налоговый контроль за ценообразованием при проведении камеральных и выездных налоговых проверок // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. – 2013. – № 8. – с. 189-194.
- 50 Шевцова Т.В. Стратегия планирования выездных налоговых проверок // Российский налоговый курьер. 2011. №7. С. 32-37
- 51 Энциклопедия российского и международного налогообложения: энциклопедия /под ред. А. В. Толкушкина – М.: Юристъ, 2013. – с.105.

1.Афони́на А.А. Организация и методика налоговых проверок. — [Электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <http://sibac.info/10916> (дата обращения — 10.11.2013).

Пожалуйста, не забудьте правильно оформить цитату:

Вишева А. С. МЕТОДИКА И ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК // Научное сообщество студентов XXI столетия. ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ: сб. ст. по мат. XVI междунар. студ. науч.-практ. конф. № 1(16). URL: [http://sibac.info/archive/economy/1\(16\).pdf](http://sibac.info/archive/economy/1(16).pdf) (дата обращения: 12.06.2016)