

§6 ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Келейникова С. В., Самыгин Д. Ю., Хрусталеv Б. Б.

АНАЛИЗ И ПЛАНИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК: РАКУРС РАЙОННОЙ ИНСПЕКЦИИ

***Аннотация.** Выездные налоговые проверки являются одной из действенных форм налогового контроля и призваны, в итоге, обеспечить результативность деятельности органов инспекции налоговой службы. Однако в последнее время собираемость налогов и сборов во многих районных инспекциях снижается и перед налоговыми органами все чаще встают вопросы повышения эффективности выездного контроля, с одной стороны путем выявления нарушений у налогоплательщиков и доначислений налоговых платежей в бюджет, с другой стороны снижение затрат на проведение таких проверок и оптимизации их соответствующих параметров. Все это побуждает необходимость модернизации принятых и действующих методик планирования выездных налоговых проверок. Монографическое исследование, ретроспективный анализ, практический опыт, метод экспертных оценок, методы экономического, эконометрического и экономико-математического анализа. Обобщены правовые аспекты налогового контроля, показано значение выездных налоговых проверок как основной формы налогового контроля, проведена оценка и анализ эффективности выездных налоговых проверок в ИФНС районного масштаба г. Пензы, выявлена зависимость показателей результативности налогового контроля от количества выездных налоговых проверок, проведена диагностика стратегии налогового органа и определены ее оптимальные критерии, получена модель оптимизации выездных налоговых проверок с позиции получения максимальной финансовой выгоды.*

Ключевые слова: налоговый контроль, выездные налоговые проверки, диагностика, аналитика, моделирование выездных проверок, планирование, оптимизация, налоговая инспекция, дополнительные начисления, налоги и сборы.

Согласно действующему правовому полю налогового права в Российской Федерации на Инспекцию федеральной налоговой службы возложена задача осуществления налогового контроля, под которым в налоговом законодательстве понимается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах. Среди форм такого контроля, первыми в статье 82 НК РФ названы налоговые проверки¹.

Из огромного числа разновидностей налоговых проверок наиболее действенными, как показывает практика, являются формы выездного контроля. Они позволяют с достаточно высокой вероятностью выявлять факты уклонения от налоговых платежей. В этом вопросе одной из ключевых проблем является определение объема таких проверок, объема выборки налогоплательщиков для осуществления данной проверки, численности инспекторов, привлекаемых для соответствующих работ и т.п. Все эти показатели в значительной мере определяют эффективность работы налоговой инспекции.

Налоговая служба постоянно работает над модернизацией методов планирования и проведения выездных налоговых проверок, в то же время постоянное внесение изменений в соответствующие инструкции свидетельствует о том, что нынешняя методология планирования и проведения названного выше метода контроля еще дале-

ка от совершенства и требует значительной модернизации.

В качестве объекта научного исследования в работе выбрана одна из районных ИФНС г. Пензы. Анализируя современное состояние выездных налоговых проверок в исследуемой инспекции можно отметить, что в 2013 г. по их результатам дополнительно начислено в бюджет по всем видам налогов и сборов, включая пени и налоговые санкции более 172 млн. руб., что меньше аналогичного периода прошлого года почти на 138 млн. руб. или на 44,4%.

Говоря о динамике результатов контрольной работы налоговой службы в целом можно отметить, что за 2013 года в бюджет начислено более 231 млн. руб. или на 157,5 млн. руб. (40,5%) меньше, чем в 2012 году. Из них сумма доначисленных налогов и сборов составила более 150,5 млн. руб., что по сравнению с 2012 года ниже более чем на 91 млн. руб., или на 37,8%. Сумма доначисленных пеней по результатам выездных и камеральных проверок составила примерно 21,7 млн. руб., что меньше чем за период 2012 года на 41,1 млн. руб., или 65,4%. Сумма доначисленных пеней за несвоевременную и неполную уплату налогов и сборов составила на уровне 47,6 млн. руб., что опять же меньше соответствующего периода 2012 года. Разница более 2,2 млн. руб., или 5,5%. Сумма доначисленных налоговых санкций около 11,5 млн. руб., что прошлого года почти на 23 млн. руб. (66,7%).

Анализируя структуру доначислений по результатам выездных налоговых проверок можно прийти к выводу о том, что их удельный вес в общей сумме доначислений

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.06.2014)

ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Рисунок 1. Оценка дополнительно начисленных платежей на одну выездную проверку, тыс. руб.



Таблица. Линейная зависимость дополнительно начисленных платежей от количества выездных налоговых проверок по видам

Виды выездных налоговых проверок	Коэффициент чистой регрессии	Свободный член уравнения	Коэффициент корреляции / коэффициент детерминации	Значимость Фишера	Значение Стьюдента
Дополнительно начислено при проверках организаций	3825,56	2637,64	0,98/0,96	1,01257E-07<0,05	1,01257E-07<0,05
Дополнительно начислено при проверке организаций, отобранных для проведения ВВП по критериям риска совершения налоговых правонарушений	4800,02	2513,56	0,99/0,99	3,06435E-14<0,05	3,0643E-14<0,05
Дополнительно начислено при проверке организаций основных контрагентов крупнейших налогоплательщиков	6051,38	94,48	0,99/0,99	1,14873E-13<0,05	1,1487E-1<0,053

за 2013 года составил 6,9%, что на 2,3 процентных пункта ниже соответствующего показателя 2012 года (9,2%). Среди общих доначислений по результатам проведенных инспекцией проверок наибольший удельный вес в их структуре занимает налог на прибыль (68%) и налог на добавленную стоимость (30%).

Доля комплексных выездных налоговых проверок в общем количестве выездных проверок организаций и физических лиц соста-

вила более 83%, а тематических выездных налоговых проверок в общем количестве выездных проверок организаций физических лиц более 16%. За предшествующий период эти показатели составили 52% и 48% соответственно. Такая разница объясняется тем, что за анализируемый период были проверены организации, где возникла необходимость комплексной проверки всех налогов.

Показатели эффективности выездных налоговых проверок свидетельствуют о зна-

чительном снижении их результативности в 2013 году по сравнению с 2012 годом. Так по крупнейшим налогоплательщикам ИФНС по результатам выездных проверок в анализируемом периоде было дополнительно начислено платежей на одну выездную проверку на 6 млн. руб. меньше чем в предшествующем периоде.

Очевидно, важную роль здесь играет объем запланированных и проведенных выездных налоговых проверок. Однако здесь надо учитывать, что налоговые органы не вправе проводить в течение одного года более двух выездных налоговых проверок одного и того же налогоплательщика по одним и тем же налогам за один и тот же период времени.

Для определения зависимости между количеством выездных налоговых проверок и дополнительно начисленными платежами по их результатам в работе проведён эконометрический анализ.

Модель зависимости дополнительно начислено платежей при выездных проверках организаций от количества проверок показывает, что каждая дополнительная проверка приносит более 3,8 млн. руб. доначислений в бюджет. Более 2637,64 тысяч рублей зависят от других факторов (например, уровень подготовленности налоговых инспекторов), не включенных нами в модель. Здесь можно увидеть, что связь между зависимой переменной и предиктором сильная, так как множественный коэффициент корреляции равен 0,98. Дополнительно начисленные платежи на 96% зависят от количества проверок, при этом модель является адекватной, а ее параметры значимыми.

Дополнительно начисленные платежи при проверке организаций, отобранных для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения на-

логовых правонарушений на 99,9% зависят от количества выездных налоговых проверок. Каждая результативная выездная налоговая проверка позволяет доначислить в бюджет 4,8 млн. рублей. Более 2,5 млн. рублей зависят от других факторов, не учтенных в модели.

Модель зависимости дополнительно начисленных платежей при проверке организаций — основных контрагентов крупнейших налогоплательщиков от количества проверок показывает, что каждая результативная выездная налоговая проверка позволяет начислить дополнительно более 6 млн. рублей налогов и сборов в бюджет. При этом уровень доверия к полученным результатам моделирования достаточно высок, позволяет делать вывод об адекватности полученных функционалов и значимости их параметров.

Многие российские ученые считают, что выездная налоговая проверка является самым эффективным способом за соблюдением налогового законодательства, что формально доказывается не только методами экономического и эконометрического анализа, но статистическими инструментами, например, по обобщённому критерию пессимизма-оптимизма Гурвица. За основу таких исследований взята игра с природой, в которой роль сознательного игрока играет налоговая инспекция, а состояния природы характеризуют показатели риска типового налогоплательщика¹.

Оптимальной стратегией налогового органа в выбранной в качестве объекта районной ИФНС является проведение вы-

¹ Тулемисов, Х. М. Инструментальные средства поддержки процесса планирования выездных налоговых проверок [Текст]: автореферат диссертации на соискание ученой степени канд. экон. наук:08.00.13 / Х. М. Тулемисов. — М., 2010. — 25 с.

Рисунок 2. Анализ «охвата» налогоплательщиков выездными проверками



ездной налоговой проверки, при которой её показатель эффективности принимает максимальное значение¹.

В целях планирования и оптимизации выездных налоговых проверок необходимо проводить их планирование и расчет показателей результативности. Оценивая финансовую выгоду за 2013 год следует отметить, что она составила почти 205 млн. руб., а ее относительная величина равна 0,453.

В качестве дополнительного показателя относительной финансовой выгоды используется степень охвата выездными проверками, которая характеризует долю налогоплательщиков, подвергнутых такой проверке (рисунок 2).

Проведенные исследования показали, что число налогоплательщиков, охва-

ченных выездным налоговым контролем за 2013 год, увеличилось на 76% по сравнению с 2012 годом. Удельный вес таких налогоплательщиков за анализируемый период составил 7,5% против 1,8% в предшествующем периоде. Однако, это очень низкий показатель, который означает, что значительный пласт проверяемых субъектов предпринимательства не будет охвачен выездным контролем.

Планируя выездные налоговые проверки в инспекции необходимо оценить такие оптимальные их плановые значения как число проверок, число проверяемых налогоплательщиков, количество участков в проверках инспекторов.

Обобщая результаты планирования выездных налоговых проверок, следует отметить, что их оптимальное число в 2013 должно было составить 2264, при этом оптимальное количество налогоплательщиков, подвергаемых выездной налоговой проверке соизмеримо с 566, а оптимальное

¹ Самыгин Д. Ю. Моделирование выездных налоговых проверок в районной инспекции федеральной налоговой службы по Пензенской области / Д. Ю. Самыгин, А. А. Бикина // Модели, системы, сети в экономике, технике, природе и обществе. — 2012. — № 2 (3). — С. 55–60.

Рисунок 3 Оптимальные значения показателей выездных налоговых проверок для районной инспекции г. Пенза



число участий в выездных налоговых проверках инспекторов равно 550.

Таким образом, проведенное научное изыскание по анализу и планированию выездных налоговых проверок на примере районной налоговой инспекции города Пензы позволило увидеть результативность каждой выездной налоговой проверки, как в целом, так и по их видам, построить эффективную модель данного мероприятия,

определить оптимальную частоту проверок, охват налогоплательщиков и объем налоговых работ при минимальных затратах для налоговой инспекции. Использование результатов исследования будет являться практическим подспорьем для выбора оптимальной стратегии инспекции федеральной налоговой службы не только районных масштабах, но и проецировать ее на региональный уровень.

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.06.2014)
2. Самыгин Д. Ю. Моделирование выездных налоговых проверок в районной инспекции федеральной налоговой службы по Пензенской области / Д. Ю. Самыгин, А. А. Бикинева // Модели, системы, сети в экономике, технике, природе и обществе. — 2012. — № 2 (3). — С. 55–60.
3. Тулемисов, Х. М. Инструментальные средства поддержки процесса планирования выездных налоговых проверок [Текст]: автореферат диссертации на соискание ученой степени канд. экон. наук:08.00.13 / Х. М. Тулемисов. — М., 2010. — 25 с.
4. Оробинская И. В. Методические рекомендации по оптимизации налогообложения

горизонтально — интегрированных объединений АПК // *Налоги и налогообложение*. — 2013. — 10. — С. 730–741. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.10.9729.

5. Р. В. Удалов Применение аналитических инструментов при осуществлении налогового контроля (предпроверочный анализ) // *Налоги и налогообложение*. — 2012. — 5. — С. 33–37.
6. Г. С. Айтхожина Методическое обеспечение оценки результативности и эффективности планирования налоговой проверки // *Налоги и налогообложение*. — 2012. — 7. — С. 42–50.
7. А. Б. Высотская Налоговое планирование в управлении финансовой деятельностью предприятия // *Налоги и налогообложение*. — 2012. — 2. — С. 8–12.

References (transliterated)

1. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast» pervaya) ot 31.07.1998 N 146-FZ (red. ot 28.06.2014)
2. Samygin D. Yu. Modelirovanie vyezdnykh nalogovykh proverok v raionnoi inspektsii federal'noi nalogovoi sluzhby po Penzenskoi oblasti / D. Yu. Samygin, A. A. Bikineva // *Modeli, sistemy, seti v ekonomike, tekhnike, prirode i obshchestve*. — 2012. — № 2 (3). — S. 55–60.
3. Tulemisov, Kh. M. Instrumental'nye sredstva podderzhki protsessa planirovaniya vyezdnykh nalogovykh proverok [Tekst]: avtoreferat dissertatsii na soiskanie uchenoi stepeni kand. ekon. nauk:08.00.13 / Kh. M. Tulemisov. — M., 2010. — 25 s.
4. Orobinskaya I. V. Metodicheskie rekomendatsii po optimizatsii nalogooblozheniya gorizontal'no — integrirovannykh ob'edinenii APK // *Nalogi i nalogooblozhenie*. — 2013. — 10. — С. 730–741. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.10.9729.
5. R. V. Udalov Primenenie analiticheskikh instrumentov pri osushchestvlenii nalogovogo kontrolya (predproverochnyi analiz) // *Nalogi i nalogooblozhenie*. — 2012. — 5. — С. 33–37.
6. G. S. Aitkhozhina Metodicheskoe obespechenie otsenki rezul'tativnosti i effektivnosti planirovaniya nalogovoi proverki // *Nalogi i nalogooblozhenie*. — 2012. — 7. — С. 42–50.
7. A. B. Vysotskaya Nalogovoe planirovanie v upravlenii finansovoi deyatel'nost'yu predpriyatiya // *Nalogi i nalogooblozhenie*. — 2012. — 2. — С. 8–12.