

Анализ влияния введения «Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» на результативность выездных проверок и на подходы к их проведению

Авторы: Денис Савин, Дарья Тарнопольская, Юридическая фирма «Базаров, Голиков и партнеры»

С 2007 года в России введена единая система планирования выездных налоговых проверок (Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»). Данная система в первую очередь была направлена на повышение эффективности выездных налоговых проверок, как одной из основных форм налогового контроля.

С целью установления динамики результативности выездных налоговых проверок после введения системы планирования выездных налоговых проверок, нами проведен анализ результативности выездных налоговых проверок с 2006 г. по 2012 г.

1. АНАЛИЗ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Исследование динамики результативности выездных налоговых проверок проводилось на основании данных отчетов о результатах работы налоговых органов по форме № 2-НК, размещенных на официальном сайте ФНС России (nalog.ru).

Данные о результатах контрольной работы налоговых органов в целом по России опубликованы только за 2011 год. В связи с этим, нами был проанализирован этот период, и на основе полученных сведений мы отобрали для углубленного анализа 3 региона, в которых суммы дополнительно начисленных платежей по результатам выездных проверок составляют наибольший удельный вес в общей сумме доначислений в целом по России. Так, анализ результативности выездных проверок был проведен по г. Москве, Ставропольскому и Краснодарскому краю.

Второй по доле доначислений регион – Московская область – не анализировался, так как отчеты по форме № 2-НК УФНС России по Московской области опубликованы на официальном сайте только за 2011 и 2012 года. В связи с чем, проследить динамику изменений в данном регионе после введения единой системы планирования не представляется возможным.

1.1 Анализ результативности выездных налоговых проверок по России за 2011 год

Налоговыми органами России в 2011 г. проведено 67 353 выездных налоговых проверки, в том числе 51 653 проверки – в отношении организаций (76,7% от общего количества проведенных выездных проверок).

По результатам 66 582 выездных проверок (98,9% от общего количества проведенных выездных проверок) налоговыми органами установлены нарушения законодательства о налогах и сборах, из них 51 081 – 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 287 946 791 тыс. руб., в том числе сумма дополнительно начисленных налогов – 214 927 383 тыс. руб. (74,6% от общей суммы доначислений).

В среднем по одной выездной проверке сумма дополнительно начисленных платежей составила 4 275,2 тыс. руб., а по одной результативной выездной проверке – 4 324,7 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.

Основные показатели результативности выездных налоговых проверок, проведенных налоговыми органами России за 2011 год

Проверки	Количество, единиц	Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), тыс. рублей	В том числе дополнительно начисленных налогов
Выездные проверки организаций и физических лиц	67 353	287 946 791	214 927 383
в том числе: выявившие нарушения	66 582	X	X
проверки организаций	51 653	271 302 942	202 825 040
из них: выявившие нарушения	51 081	X	X

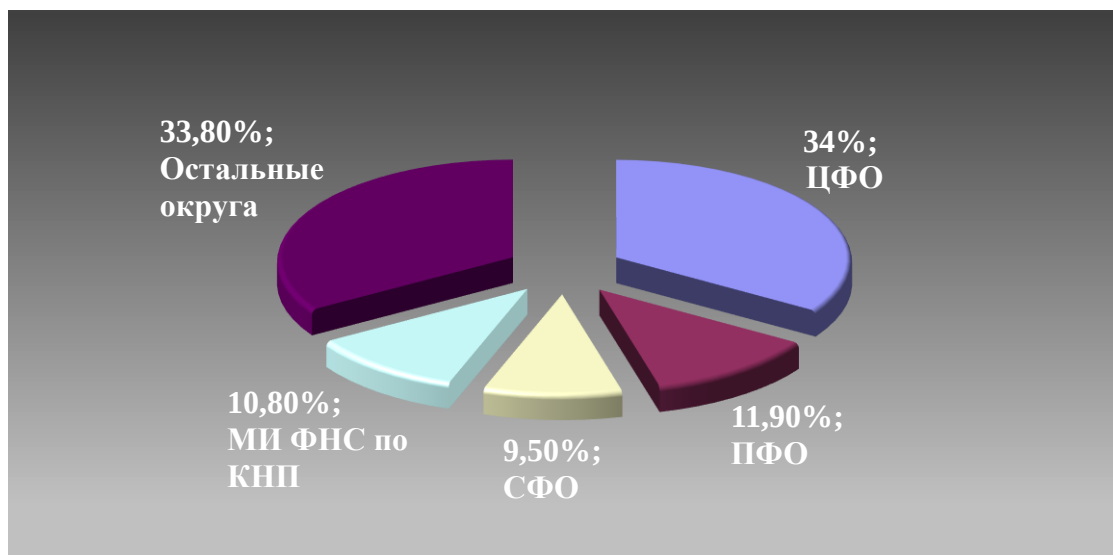
[Источник – данные Отчета о результатах контрольной работы налоговых органов по форме № 2-НК]

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 ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам.

Так, по результатам выездных налоговых проверок, проведенным налоговыми органами Центрального федерального округа, общая сумма дополнительно начисленных платежей составила 98 004 739 тыс. руб., что составляет 34% от общей суммы дополнительно начисленных платежей по результатам выездных проверок в целом по России. Налоговыми органами Приволжского федерального округа начислено 34 127 350 тыс. руб. (11,9%), Сибирского федерального округа – 27 331 166 тыс. руб. (9,5%),

Межрегиональными ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам – 30 984 898 тыс. руб. (10,8%).

Доли федеральных округов и Межрегиональных ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам в общей сумме дополнительно начисленных налогов по результатам выездных проверок по России



Распределение долей по федеральным округам в общей сумме дополнительно начисленных платежей по России и суммы дополнительно начисленных платежей

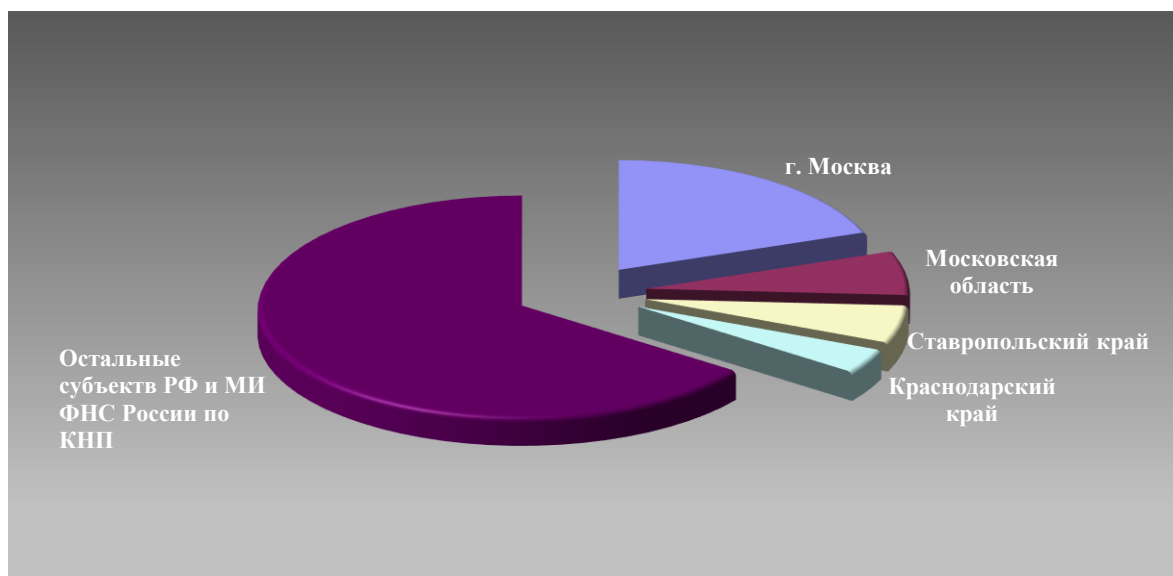
Субъект	Количество выездных проверок, единиц	Дополнительно начислено платежей, тыс. руб.	Доля в общей сумме дополнительно начисленных платежей по РФ
Российская Федерация	67 353	287 946 791	100.0%
Центральный федеральный округ	17 372	98 004 739	34.0%
Приволжский федеральный округ	14 941	34 127 350	11.9%
Межрегиональные ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам	291	30 984 898	10.8%
Сибирский федеральный округ	8 325	27 331 166	9.5%
Северо-Кавказский федеральный округ	3 943	26 026 851	9.0%
Южный федеральный округ	6 795	22 625 235	7.9%
Уральский федеральный округ	5 379	19 980 555	6.9%
Северо-Западный федеральный округ	6 858	19 137 998	6.6%
Дальневосточный федеральный округ	3 449	9 727 999	3.4%

[Источник – данные Отчета о результатах контрольной работы налоговых органов по форме № 2-НК]

Если рассматривать результативность выездных налоговых проверок в разрезе субъектов, то наибольший удельный вес сумм дополнительно начисленных платежей в общей сумме дополнительно начисленных платежей по итогам проверок приходится на следующие субъекты Российской Федерации: г. Москва, Московская область, Ставропольский край, Краснодарский край.

Так, по результатам выездных налоговых проверок налоговые органы г. Москвы начислили дополнительные платежи в общей сумме 56 289 956 тыс. руб., что составляет 19,5% от суммы доначислений в целом по России. По Московской области было начислено 18 554 859 тыс. руб. (6,4% от общей суммы начислений по России), по Ставропольскому краю – 15 746 221 тыс. руб. (5,5%), по Краснодарскому краю – 10 311 447 тыс. руб. (3,6%).

Доли субъектов Российской Федерации и Межрегиональных ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам в общей сумме дополнительно начисленных налогов по результатам выездных проверок по России



1.2 Анализ результативности выездных налоговых проверок по г. Москве

Анализ результативности выездных налоговых проверок, проведенных налоговыми органами г. Москвы в период 2006-2012 гг., показал, что результативность выездных проверок имеет тенденцию к увеличению. Так, за указанный период результативность выездных проверок в увеличилась с 30 170 558 тыс. руб. в 2006 г. до 70 827 379 тыс. руб. в 2012 г. (234,8%).

Стоит отметить, что результативность выездных проверок в 2011 г. по отношению к аналогичному показателю 2010 года снизилась на 25,1% (с 103 259 714 тыс. руб. до 70 334 581 тыс. руб.). Данный факт объясняется резким ростом результативности в 2010 г. (174%) – с 59 330 363 тыс. руб. в 2008 г. до 103 259 714 тыс. руб. в 2010 г. (данные за 2009 г. отсутствуют). При этом по отношению к уровню предыдущих анализируемых периодов в 2011 г. наблюдается увеличение результативности выездных проверок: 233,1% в сравнении с 2006 г. (с 30 170 558 тыс. руб. до 70 334 581 тыс. руб.), 221,8% - по отношению к 2007 г. (с 31 704 519 тыс. руб. до 70 334 581 тыс. руб.), 118,6% - к 2008 г. (с 59 330 363 тыс. руб. до 70 334 581 тыс. руб.).

По результатам выездных налоговых проверок, проведенных налоговыми органами г. Москвы в 2006 г. дополнительно начислено платежей в сумме 30 170 558 тыс. руб., в 2007 г. – 31 704 519 тыс. руб., в 2008 г. – 59 330 363 тыс. руб., в 2010 г. – 103 259 714 тыс. руб., в 2011 г. – 70 334 581 тыс. руб., в 2012 г. – 70 827 379 тыс. рублей.

Сумма дополнительно начисленных платежей по результатам выездных налоговых проверок, проведенных налоговыми органами г. Москвы в 2006-2012 гг.

Год	Дополнительно начислено платежей по результатам выездных налоговых проверок	% к предыдущему году
2006	30 170 558	-
2007	31 704 519	105.1
2008	59 330 363	187.1
2009	нет данных	-
2010	103 259 714	174.0
2011	70 334 581	74.9
2012	70 827 379	110.8

[Источник – данные Отчетов о результатах контрольной работы налоговых органов УФНС России по г. Москве за 2006, 2007, 2008, 2010, 2011, 2012 гг.]

Динамика дополнительно начисленных платежей налоговыми органами г. Москвы по результатам выездных проверок



Более 89% дополнительно начисленных платежей по результатам выездных проверок, проведенных налоговыми органами г. Москвы за 2006-2012 гг., приходится на нарушения, установленные по результатам проверок правильности исчисления и уплаты налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость.

Сумма дополнительно начисленных платежей в результате установленных в ходе выездных проверок нарушений при исчислении и уплате налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость (тыс. руб.)

Вид налога	Год						
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Сумма дополнительно начисленных платежей по результатам выездных проверок соответствующих налогов (тыс. руб.)							
Налог на прибыль организаций	11 491 752	14 103 840	27 785 138	нет данных	76 625 731	34 109 977	нет данных
Налог на добавленную стоимость	16 037 112	14 299 236	28 808 839	нет данных	23 599 465	32 331 235	нет данных
Всего	27 528 864	28 403 076	56 593 977	-	100 225 196	66 441 212	-
Доля (%) дополнительно начисленных платежей в результате выездных проверок соответствующего вида налогов в общей сумме дополнительно начисленных платежей по результатам выездных налоговых проверок, проведенных в соответствующем году							
Налог на прибыль организаций	38.1	44.5	46.8	-	74.2	48.5	-
Налог на добавленную стоимость	53.2	45.1	48.6	-	22.9	46.0	-
Всего	91.2	89.6	95.4	-	97.1	94.5	-

[Источник – данные Отчетов о результатах контрольной работы налоговых органов (по форме № 2-НК) УФНС России по г. Москве за 2006, 2007, 2008, 2010, 2011 гг.]

В 2010-2011 гг. доля выездных проверок, в ходе которых установлены нарушения при исчислении и уплате налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость уменьшился. Так, по проверкам налога на прибыль организаций отмечается уменьшение уровня данного показателя к уровню 2007-2008 гг., по проверкам налога на добавленную стоимость - к уровню 2006-2008 годов.

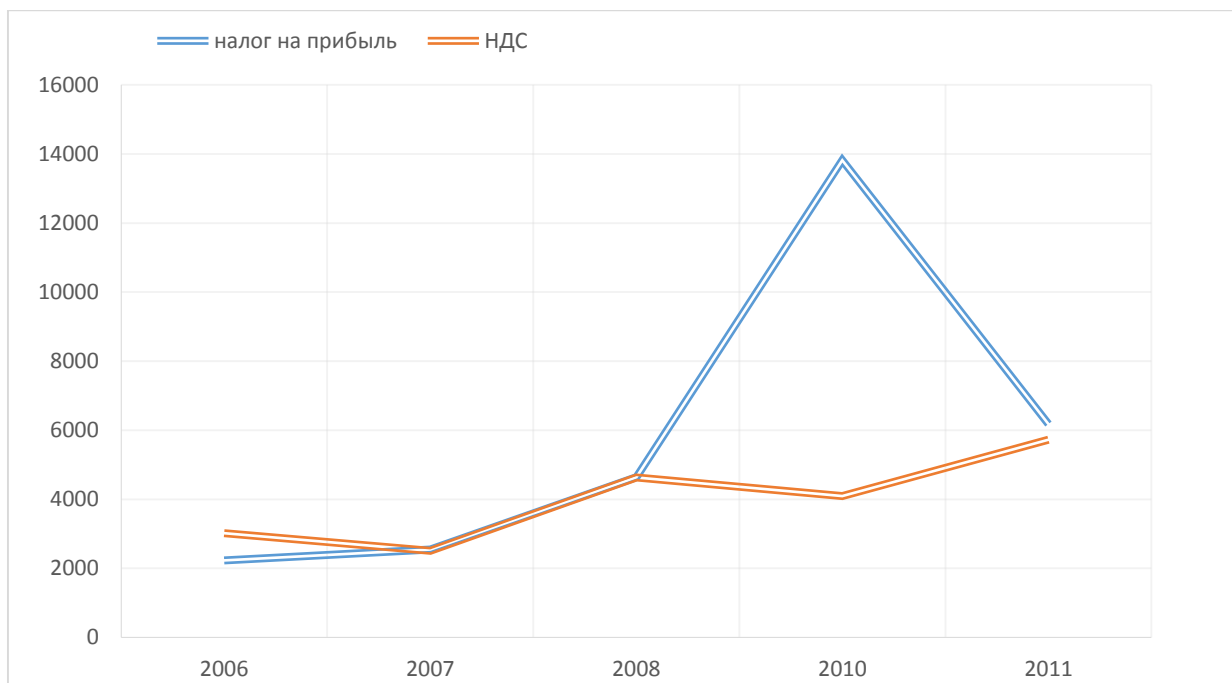
При этом средняя сумма дополнительно начисленных платежей в расчете на одну проверку имеет тенденцию к увеличению: средняя сумма дополнительно начисленных платежей в расчете на одну проверку по налогу на прибыль увеличилась с 2 234,4 тыс. руб. в 2006 г. до 6 179,3 тыс. руб. в 2011 г. (276,6%), по налогу на добавленную стоимость – с 3 019,0 тыс. руб. в 2006 г. до 5 723,4 тыс. руб. в 2011 г. (189,6%).

Доля результативных выездных проверок и средняя сумма дополнительно начисленных платежей в расчете на одну проверку по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость

Год	Количество выездных проверок		% результативных выездных проверок	Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), тыс. рублей	Средняя сумма дополнительно начисленных платежей в расчете на 1 проверку, тыс. рублей	Отношение (%) к предыдущему году	Отношение (%) к 2006 году
	Всего	из них выявивших нарушения					
Налог на прибыль организаций							
2006	5 143	3 869	75.2	11 491 752	2 234.4	-	100.0
2007	5 541	4 574	82.5	14 103 840	2 545.4	113.9	113.9
2008	5 985	5 282	88.3	27 785 138	4 642.5	182.4	207.8
2009	нет данных	-	-	-	-	-	-
2010	5 545	4 347	78.4	76 625 731	13 818.9	297.7	618.5
2011	5 520	4 229	76.6	34 109 977	6 179.3	44.7	276.6
2012	нет данных	-	-	-	-	-	-
Налог на добавленную стоимость							
2006	5 312	4 234	79.7	16 037 112	3019.0	-	100.0
2007	5 700	4 678	82.1	14 299 236	2508.6	83.1	83.1
2008	6 222	5 366	86.2	28 808 839	4630.2	184.6	153.4
2009	нет данных	-	-	-	-	-	-
2010	5 760	4 409	76.5	23 599 465	4097.1	88.5	135.7
2011	5 649	4 204	74.4	32 331 235	5723.4	139.7	189.6
2012	нет данных	-	-	-	-	-	-

[Источник – данные Отчетов о результатах контрольной работы налоговых органов (по форме № 2-НК) УФНС России по г. Москве за 2006, 2007, 2008, 2010, 2011 гг.]

Динамика изменения средней суммы дополнительно начисленных платежей по налогу на прибыль и НДС в расчете на одну проверку



1.3 Анализ результативности выездных налоговых проверок по Ставропольскому краю

Анализ результативности выездных налоговых проверок, проведенных налоговыми органами Ставропольского края в период 2006-2010 гг. (Отчеты по форме № 2-НК УФНС России по Ставропольскому краю за 2011-2012 гг. отсутствуют) показал, что результативность выездных проверок также имеет тенденцию к увеличению. Так, за указанный период результативность проверок увеличилась с 2 256 526 тыс. руб. в 2006 г. до 9 056 372 тыс. руб. в 2010 г. (401,3%).

Следует отметить, что результативность выездных проверок в 2008 и 2009 гг. имеет тенденцию к уменьшению – наиболее низкий уровень этого показателя достигается в 2009 г., в котором сумма дополнительно начисленных платежей по результатам выездных проверок составила 2 463 143 тыс. рублей. В тоже время, уровень результативности проверок в 2009 году выше уровня 2006 года: по результатам выездных проверок в 2006 году дополнительно начислено платежей в сумме 2 256 526 тыс. руб., а в 2009 г. – 2 463 143 тыс. руб. (109,2%).

Суммы дополнительно начисленных по итогам выездных налоговых проверок, проведенных налоговыми органами Ставропольского края, в 2007 г. составили 5 787 451 тыс. руб., в 2008 г. – 4 112 578 тыс. руб., в 2009 г. – 2 463 143 тыс. руб., в 2010 г. – 9 056 372 тыс. рублей.

Сумма дополнительно начисленных платежей по результатам выездных налоговых проверок, проведенных налоговыми органами Ставропольского края в 2006-2010 гг.

Год	Дополнительно начислено платежей по результатам выездных налоговых проверок	% к предыдущему году	% к 2006 году
2006	2 256 526	-	100.0
2007	5 787 451	256.5	256.5
2008	4 112 578	71.1	182.3
2009	2 463 143	59.9	109.2
2010	9 056 372	367.7	401.3

[Источник – данные Отчетов о результатах контрольной работы налоговых органов (по форме № 2-НК) УФНС России по Ставропольскому краю за 2006-2010 гг.]

Динамика дополнительно начисленных платежей налоговыми органами Ставропольского края по результатам выездных проверок



Более 79% дополнительно начисленных платежей по результатам выездных проверок, проведенных налоговыми органами Ставропольского края за 2006-2010 гг., приходится на нарушения, установленные по результатам проверок правильности исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость и акцизов.

Сумма дополнительно начисленных платежей в результате установленных в ходе выездных проверок нарушений при исчислении и уплате налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, акцизов (тыс. руб.)

Вид налога	Год				
	2006	2007	2008	2009	2010
Сумма дополнительно начисленных платежей по результатам выездных проверок соответствующих налогов (тыс. руб.)					
Налог на прибыль организаций	812 587	1 309 900	1 245 417	391 463	1 322 872
Налог на добавленную стоимость	1 025 459	2 409 531	1 717 229	1 480 538	2 509 271
Акцизы	3 846	1 193 811	786 041	86 285	4 443 117
Всего	1 841 892	4 913 242	3 748 687	1 958 286	8 275 260
Доля (%) дополнительно начисленных платежей в результате выездных проверок соответствующего вида налогов в общей сумме дополнительно начисленных платежей по результатам выездных налоговых проверок, проведенных в соответствующем году					
Налог на прибыль организаций	36.0	22.6	30.3	15.9	14.6
Налог на добавленную стоимость	45.4	41.6	41.8	60.1	27.7
Акцизы	0.2	20.6	19.1	3.5	49.1
Всего	81.6	84.9	91.2	79.5	91.4

[Источник – данные Отчетов о результатах контрольной работы налоговых органов (по форме № 2-НК) УФНС России по Ставропольскому краю за 2006-2010 гг.]

В 2006-2010 гг. доля выездных проверок, в ходе которых были установлены нарушения по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость в общем количестве выездных проверок, в ходе которых проверялся соответствующий налог, имела тенденцию к увеличению. Так, данный показатель по выездным проверкам налога на прибыль организаций вырос с 48,6% в 2006 г. до 72,3% в 2010 г., по проверкам налога на добавленную стоимость – с 62,7% в 2006 г. до 79,9% в 2010 году.

Доля результативных выездных проверок по акцизам год от года колебалась, в 2006 г. данный показатель составил 28,9%, в 2007 г. – 17,4%, в 2008 г. – 44,4%, в 2009 г. – 23,5%, в 2010 г. – 45,5%. При этом, наблюдается общая тенденция к увеличению доли результативных выездных проверок по акцизам в общей их массе.

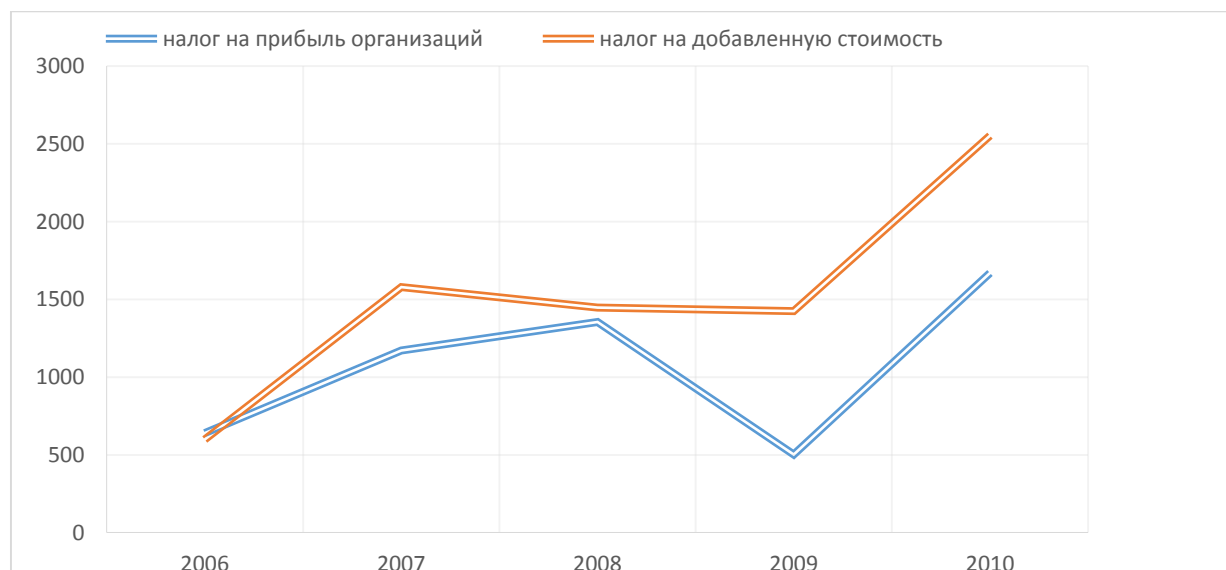
Средняя сумма дополнительно начисленных платежей в расчете на одну проверку также была изменчива год от года, но при этом, наблюдается общая тенденция к росту данного показателя. Средняя сумма дополнительно начисленных платежей по налогу на прибыль организаций увеличилась с 640,3 тыс. руб. в 2006 г. до 1 670,3 тыс. руб. в 2010 г. (260,9%), по налогу на добавленную стоимость – с 597,9 тыс. руб. до 2 552,7 тыс. руб. (426,9%), по акцизам – с 101,2 тыс. руб. до 403 919,7 тыс. руб. (399 130,2%).

Доля результативных выездных проверок и средняя сумма дополнительно начисленных платежей в расчете на одну проверку

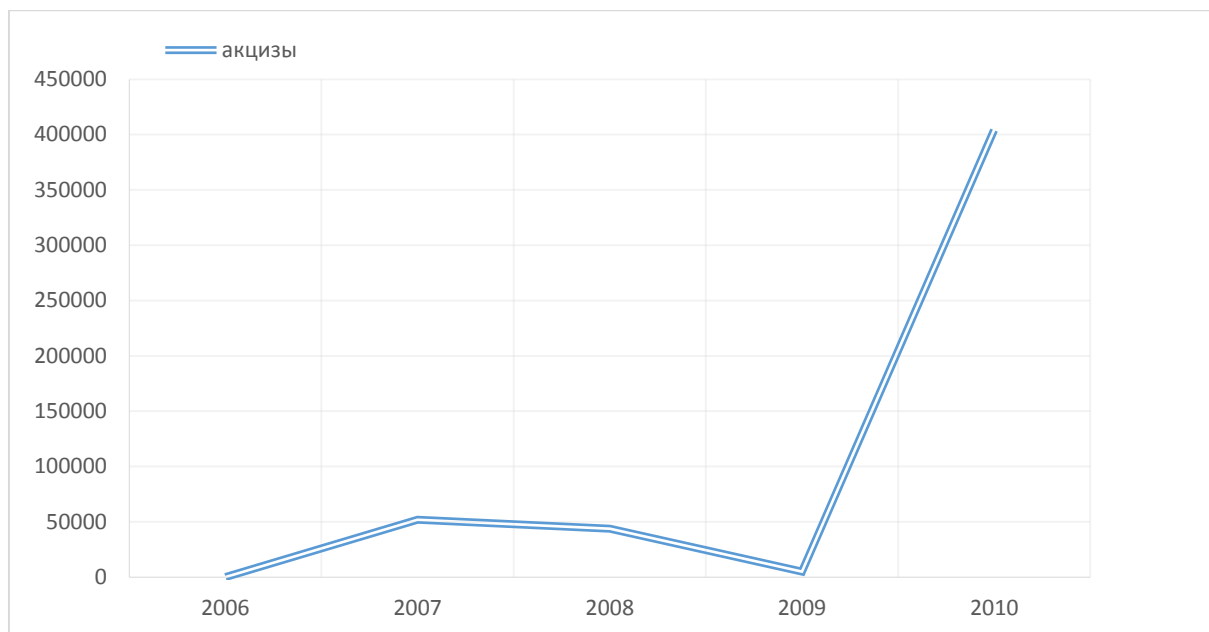
Год	Количество выездных проверок		% результативных выездных проверок	Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), тыс. рублей	Средняя сумма дополнительно начисленных платежей в расчете на 1 проверку, тыс. рублей	Отношение (%) к предыдущему году	Отношение (%) к 2006 году
	Всего	из них, выявивших нарушения					
Налог на прибыль организаций							
2006	1 269	617	48.6	812 587	640.3	-	100.0
2007	1 119	646	57.7	1 309 900	1 170.6	182.8	182.8
2008	920	596	64.8	1 245 417	1 353.7	115.6	211.4
2009	780	543	69.6	391 463	501.9	37.1	78.4
2010	792	573	72.3	1 322 872	1 670.3	332.8	260.9
Налог на добавленную стоимость							
2006	1 715	1 076	62.7	1 025 459	597.9	-	100.0
2007	1 526	1 070	70.1	2 409 531	1 579.0	264.1	264.1
2008	1 187	878	74.0	1 717 229	1 446.7	91.6	242.0
2009	1 040	810	77.9	1 480 538	1 423.6	98.4	238.1
2010	983	785	79.9	2 509 271	2 552.7	179.3	426.9
Акцизы							
2006	38	11	28.9	3 846	101.2	-	100.0
2007	23	4	17.4	1 193 811	51 904.8	51 284.0	51 289.4
2008	18	8	44.4	786 041	43 668.9	84.1	43 151.1
2009	17	4	23.5	86 285	5 075.6	11.6	5 015.4
2010	11	5	45.5	4 443 117	403 919.7	7 958.1	399 130.2

[Источник – данные Отчетов о результатах контрольной работы налоговых органов (по форме № 2-НК) УФНС России по Ставропольскому краю за 2006-2010 гг.]

Динамика изменения средней суммы дополнительно начисленных платежей в расчете на одну проверку по налогу на прибыль организаций и НДС



Динамика изменения средней суммы дополнительно начисленных платежей в расчете на одну проверку по акцизам



1.4 Анализ результативности выездных налоговых проверок по Краснодарскому краю

Анализ результативности выездных налоговых проверок, проведенных налоговыми органами Краснодарского края в период 2006-2012 гг., показал, что результативность выездных проверок имеет тенденцию к увеличению. Так, за указанный период результативность выездных проверок увеличилась с 4 589 949 тыс. руб. в 2006 г. до 12 311 661 тыс. руб. в 2012 г. (268,2%).

Следует отметить, что результативность выездных проверок в 2008 г. и в 2010 г. по отношению к соответствующему предыдущему году уменьшалась. При этом, суммы дополнительно начисленных платежей по результатам выездных проверок, проведенных в 2008 г. и в 2010 г., превышали аналогичный показатель 2006 г. на 165,5% и 178,4% соответственно.

По результатам выездных налоговых проверок, проведенных налоговыми органами Краснодарского края в 2006 г., дополнительно начислено платежей в сумме 4 589 949 тыс. руб., в 2007 г. – 12 955 219 тыс. руб., в 2008 г. – 7 598 595 тыс. руб., в 2009 г. – 10 523 858 тыс. руб., в 2010 г. – 8 186 940 тыс. руб., в 2011 г. – 10 329 789 тыс. руб., в 2012 г. – 12 311 661 тыс. рублей.

Сумма дополнительно начисленных платежей по результатам выездных налоговых проверок, проведенных налоговыми органами Краснодарского края в 2006-2012 гг.

Год	Дополнительно начислено платежей по результатам выездных налоговых проверок	% к предыдущему году	% к 2006 году
2006	4 589 949	-	100.0
2007	12 955 219	282.3	282.3
2008	7 598 595	58.7	165.5
2009	10 523 858	138.5	229.3
2010	8 186 940	77.8	178.4
2011	10 329 789	126.2	225.1
2012	12 311 661	119.2	268.2

[Источник – данные Отчетов о результатах контрольной работы налоговых органов (по форме № 2-НК) УФНС России по Краснодарскому краю за 2006-2012 гг.]

Динамика дополнительно начисленных платежей налоговыми органами Краснодарского края по результатам выездных проверок



Более 67% дополнительно начисленных платежей по результатам выездных проверок, проведенных налоговыми органами Краснодарского края за 2006-2011 гг., приходится на нарушения, установленные по результатам проверок правильности исчисления и уплаты налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость.

Сумма дополнительно начисленных платежей в результате установленных в ходе выездных проверок нарушений при исчислении и уплате налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость (тыс. руб.)

Вид налога	Год					
	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Сумма дополнительно начисленных платежей по результатам выездных проверок соответствующих налогов (тыс. руб.)						
Налог на прибыль организаций	856 021	8 076 183	2 331 559	3 480 037	2 537 537	3 123 091
Налог на добавленную стоимость	2 252 916	3 266 740	4 195 623	5 010 910	4 021 077	5 097 530
Всего	3 108 937	11 342 923	6 527 182	8 490 947	6 558 614	8 220 621
Доля (%) дополнительно начисленных платежей в результате выездных проверок соответствующего вида налогов в общей сумме дополнительно начисленных платежей по результатам выездных налоговых проверок, проведенных в соответствующем году						
Налог на прибыль организаций	18.6	62.3	30.7	33.1	31.0	30.2
Налог на добавленную стоимость	49.1	25.2	55.2	47.6	49.1	49.3
Всего	67.7	87.6	85.9	80.7	80.1	79.6

[Источник – данные Отчетов о результатах контрольной работы налоговых органов (по форме № 2-НК) УФНС России по Краснодарскому краю за 2006-2011 гг.]

Доля выездных проверок, в ходе которых были установлены нарушения по налогу на прибыль организаций (в период 2006-2009 гг.) и налогу на добавленную стоимость (в период 2006-2008 гг.) в общем количестве выездных проверок, в ходе которых проверялся соответствующий налог, увеличивалась. Данный показатель по выездным проверкам налога на прибыль организаций вырос с 65,7% в 2006 г. до 78,5% в 2009 г., по проверкам налога на добавленную стоимость – с 73,7% в 2006 г. до 85,8% в 2008 году.

В последующие годы наблюдается незначительное изменение рассматриваемого показателя. Доля результативных выездных проверок налога на прибыль уменьшилась с 78,5% в 2009 г. до 76,2% в 2011, налога на добавленную стоимость – с 85,8% в 2008 г. до 85% в 2011 году.

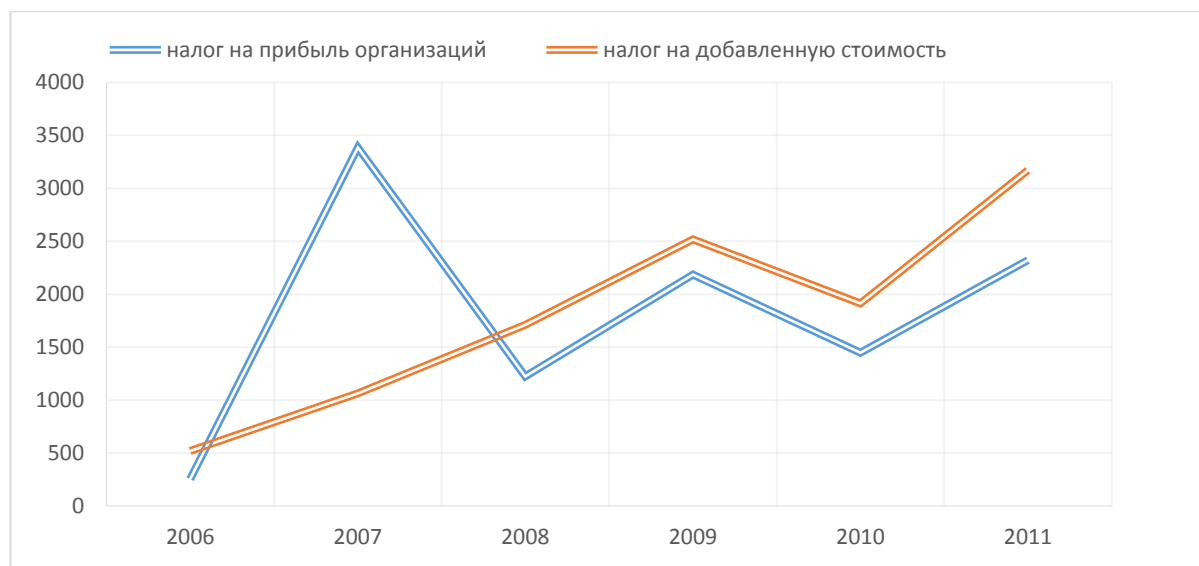
Средняя сумма дополнительно начисленных платежей в расчете на одну проверку колебалась год от года, но при этом, наблюдается общая тенденция к росту данного показателя. Так, средняя сумма дополнительно начисленных платежей по результатам проверок налога на прибыль организаций увеличилась с 253,5 тыс. руб. в 2006 г. до 2 320,3 тыс. руб. в 2011 г. (915,3%), по результатам проверок налога на добавленную стоимость – с 519,0 тыс. руб. до 3 170,1 тыс. руб. (610,8%).

Доля результативных выездных проверок и средняя сумма дополнительно начисленных платежей в расчете на одну проверку

Год	Количество выездных проверок		% результативных выездных проверок	Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), тыс. рублей	Средняя сумма дополнительно начисленных платежей в расчете на 1 проверку, тыс. рублей	Отношение (%) к предыдущему году	Отношение (%) к 2006 году
	Всего	из них, выявивших нарушения					
Налог на прибыль организаций							
2006	3 377	2 219	65.7	856 021	253.5	-	100.0
2007	2 387	1 771	74.2	8 076 183	3 383.4	1334.8	1334.7
2008	1 904	1 491	78.3	2 331 559	1 224.6	36.2	483.1
2009	1 594	1 251	78.5	3 480 037	2 183.2	178.3	861.2
2010	1 752	1 344	76.7	2 537 537	1 448.4	66.3	571.3
2011	1 346	1 025	76.2	3 123 091	2 320.3	160.2	915.3
Налог на добавленную стоимость							
2006	4 341	3 198	73.7	2 252 916	519.0	-	100.0
2007	3 075	2 552	83.0	3 266 740	1 062.4	204.7	204.7
2008	2 452	2 104	85.8	4 195 623	1 711.1	161.1	329.7
2009	1 990	1 697	85.3	5 010 910	2 518.0	147.2	485.2
2010	2 101	1 783	84.9	4 021 077	1 913.9	76.0	368.8
2011	1 608	1 367	85.0	5 097 530	3 170.1	165.6	610.8

[Источник – данные Отчетов о результатах контрольной работы налоговых органов (по форме № 2-НК) УФНС России по Краснодарскому краю за 2006-2011 гг.]

Динамика изменения средней суммы дополнительно начисленных платежей в расчете на одну проверку по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость



1.5 Выводы по результатам проведенного анализа

По результатам проведенного анализа результативности выездных проверок в период 2006-2012 гг. установлено, что после введения «Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» 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.

В связи с этим, мы посчитали целесообразным провести анализ действующей методики планирования выездных налоговых проверок с целью выявления возможностей ее дальнейшего совершенствования.

2. АНАЛИЗ МОДЕЛИ ПРЕДПРОВЕРОЧНОГО АНАЛИЗА

Для целей повышения эффективности и результативности выездных проверок в практику работы налоговых органов внедрен механизм предпроверочного анализа.

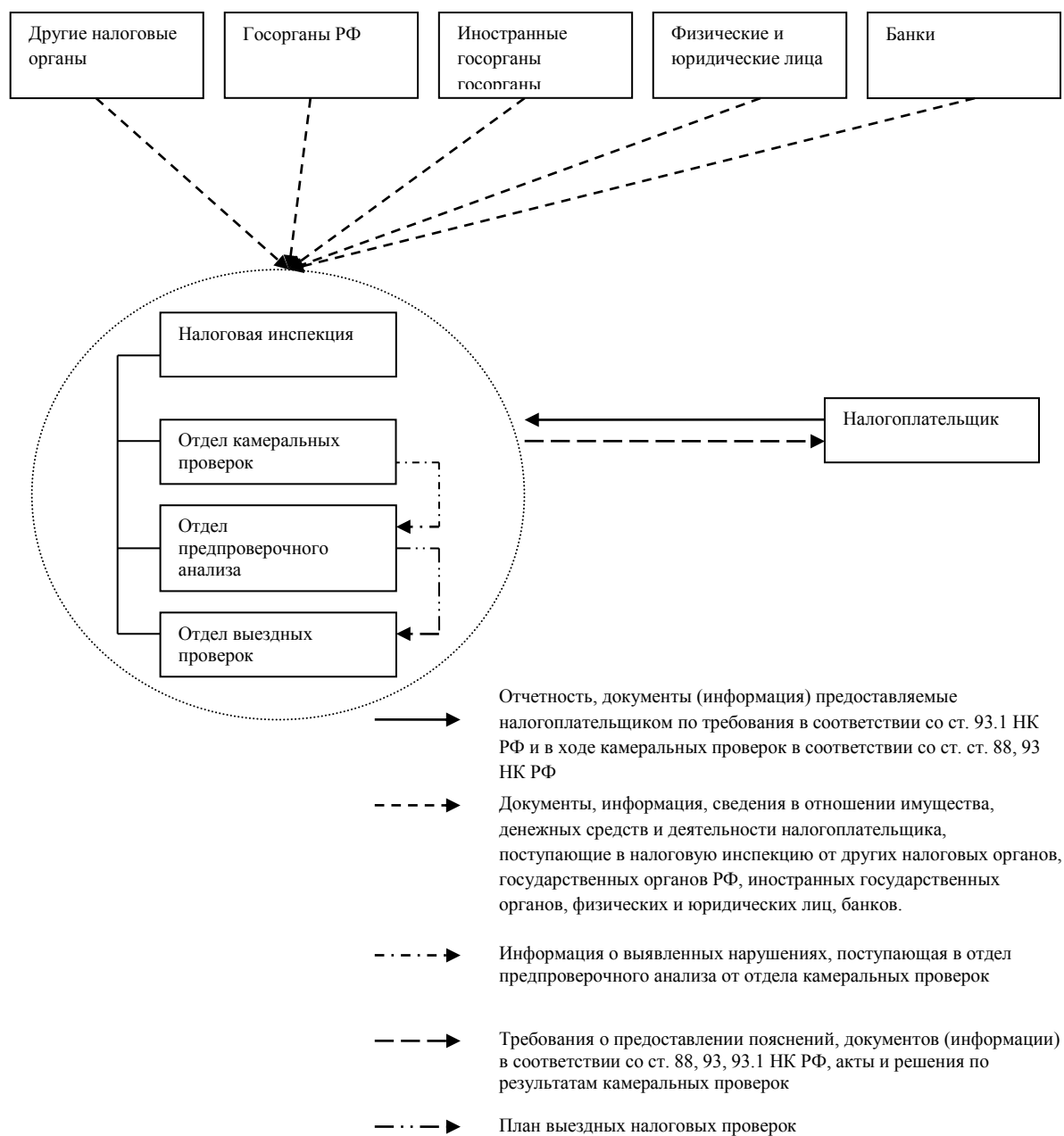
Предпроверочный анализ представляет собой комплекс мероприятий (аналитических, контрольных и других), включающих сбор, изучение и анализ внутренней и внешней информации о налогоплательщике с целью установления налоговых рисков налогоплательщика и формирования выводов о возможных налоговых правонарушениях налогоплательщика.

Проведение предпроверочного анализа направлено на решение вопроса о целесообразности проведения выездной проверки налогоплательщика, а также на определение оптимальных направлений проведения проверки. Функция проведения предпроверочного анализа и составления плана проведения выездных налоговых проверок в системе налоговых органов возложена на отделы предпроверочного анализа.

Методологическую основу проведения предпроверочного анализа составляет *Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/33 З(в ред. Приказов ФНС России от 14.10.2008 № ММ-3-2/467@, от 22.09.2010 № ММВ-7-2/461@, от 08.04.2011 № ММВ-7-2/258@, от 10.05.2012 № ММВ-7-2/297@)*, которым утверждена Концепция планирования выездных налоговых проверок, используемых в процессе отбора объектов для проведения налоговых проверок (далее – Концепция), и установлены Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, а также внутренние документы налоговой службы.

Информационную базу, используемую налоговыми органами для проведения предпроверочного анализа, составляет информация из внешних и внутренних источников.

Модель формирования информационной базы предпроверочного анализа



Формирование информационной базы для проведения предпроверочного анализа и подготовки плана выездных налоговых проверок происходит следующим образом.

Налогоплательщиками регулярно предоставляется в налоговые органы бухгалтерская и налоговая отчетность, которая вводится в информационную базу налоговой инспекции и становится доступной заинтересованным отделам, в том числе отделам выездных и камеральных проверок, отделу предпроверочного анализа.

В отношении каждой налоговой декларации (расчета) налоговым органом, в соответствии со ст. 88 НК РФ, проводятся камеральные налоговые проверки.

В ходе камеральных налоговых проверок налоговый орган имеет право требовать от налогоплательщика предоставить письменные пояснения. Также, в ходе камеральных проверок деклараций, в которых заявлено право на возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость и деклараций, в которых налогоплательщиком использовано право на применение налоговых льгот, налоговые органы имеют право истребовать документы, подтверждающие правомерность налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и документы, подтверждающих правомерность применения налоговых льгот.

В случае, если по результатам камеральной проверки налоговым органом выявляются налоговые правонарушения, то сотрудником, проводящим соответствующую камеральную проверку, составляется акт проверки, который вручается налогоплательщику в установленные сроки.

Информация о выявленных в ходе камеральной проверки нарушениях, в форме соответствующего акта и решения, вводится сотрудниками камерального отдела в информационную базу налоговой инспекции и становится доступной заинтересованным отделам, в том числе отделу выездных проверок и отделу предпроверочного анализа.

В случае, если в ходе камеральной проверки не представилось возможным собрать достаточную доказательную базу по установленному правонарушению, то отделом камеральных проверок данная информация, в виде заключения о необходимости проведения выездной налоговой проверки, передается в отдел предпроверочного анализа.

Кроме того, в налоговую инспекцию поступает информация из других налоговых органов, государственных органов Российской Федерации, иностранных государственных органов, физических и юридических лиц, банков:

- ✓ к примеру, другими налоговыми органами сообщается информация об участии налогоплательщиков, состоящих на учете в инспекции, в схемах уклонения от уплаты налогов, информация о суммах начисленных и уплаченных налогов контрагентами налогоплательщика, документы (информация) о деятельности налогоплательщика, представленные его контрагентами на основании соответствующего требования, а также иные документы и информация;
- ✓ от государственных органов в инспекцию также поступает существенный массив информации: от ФТС России – сведения о внешнеэкономической деятельности налогоплательщика (в виде грузовых таможенных деклараций), от правоохранительных органов – о совершении налогоплательщиком противоправных действий, от ГИБДД МВД России – о фактах приобретения и продажи налогоплательщиками автотранспортных средств, от Росимущества – о фактах приобретения и продажи налогоплательщиками имущества и т.д.
- ✓ от иностранных государственных органов, в том числе иностранных налоговых органов, поступает разнообразная информация на основании соглашений об обмене информацией;
- ✓ физические и юридические лица могут сообщить в налоговую инспекцию о нарушениях налогового законодательства теми или иными субъектами

экономической деятельности. Так, например, часто в налоговые органы от бывших работников поступает информация о выплате работодателями неофициальной заработной платы, а многие коммерческие структуры стремятся сообщить в налоговые органы информацию о налоговых правонарушениях допущенных их конкурентами;

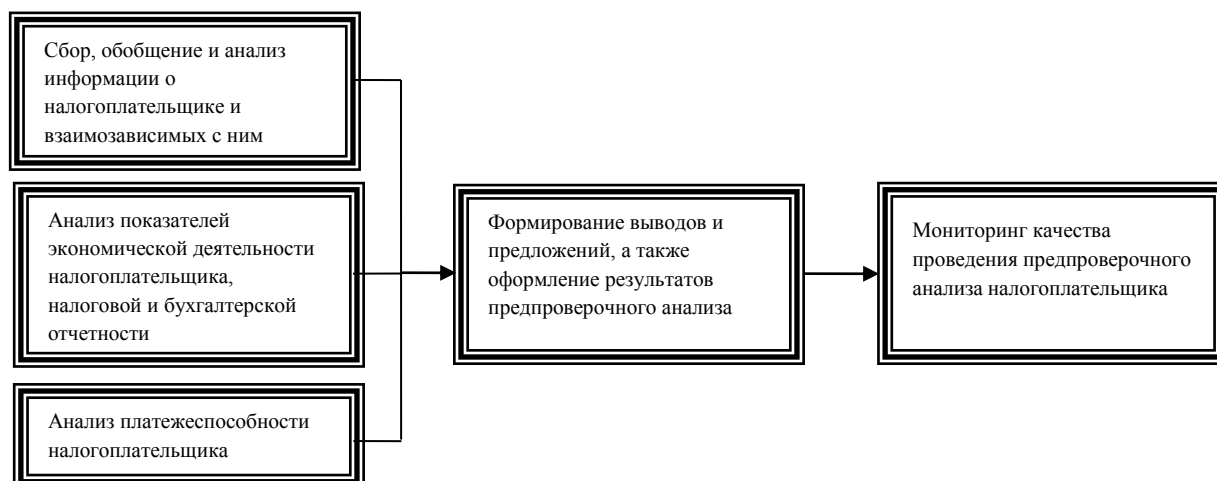
- ✓ коммерческими банками в налоговую инспекцию предоставляется информация об открытии и закрытии налогоплательщиками счетов в банках, а также на основании мотивированных запросов налоговой инспекции в соответствии со ст. 86 НК РФ предоставляется информация о движении денежных средств по счетам юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Вся вышеперечисленная информация вносится в информационные базы налоговых органов и используется при проведении предпроверочного анализа и формировании плана выездных налоговых проверок.

Кроме того, в ходе предпроверочного анализа используется информация о налогоплательщике и его деятельности из открытых источников, таких как СМИ и Интернет, постановления судебных органов по делам, в которых одной из сторон являлся налогоплательщик.

По нашему мнению, целесообразно выделить пять этапов проведения предпроверочного анализа. На первых трех этапах предпроверочного анализа налоговыми органами проводится сбор, обобщение и анализ информации о налогоплательщике и его взаимозависимых лицах, проводится анализ показателей деятельности налогоплательщика, налоговой и бухгалтерской отчетности и платежеспособности. На четвертом этапе предпроверочного анализа осуществляется формирование выводов и предложений, а также оформляются результаты проведенного анализа. Пятый этап предпроверочного анализа проводится по окончании выездной налоговой проверки с целью оценки качества ранее проведенного анализа.

Этапы проведения предпроверочного анализа



Этап 1. Сбор, обобщение и анализ информации о налогоплательщике и взаимозависимых с ним лицах.

На данном этапе налоговыми органами проводятся такие мероприятия, как:

- ✓ сбор информации из внутренних и внешних источников о налогоплательщике и аффилированных с ним лицах, обобщение данной информации и ее анализ;
- ✓ выявление особенностей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, которые могли повлиять на финансово-экономические показатели, имеющие значение для налогообложения;
- ✓ сравнительный анализ данных налогоплательщика с данными по аналогичным налогоплательщикам;
- ✓ выявление и построение схемы группы взаимозависимых (аффилированных) лиц, в которую входит налогоплательщик, схемы движения денежных средств, схемы товарного потока, схемы ведения бизнеса, схемы технологического процесса и т.д.;
- ✓ выявление фактов и признаков участия налогоплательщика (организации) в схемах уклонения от налогообложения и осуществление с этой целью анализа показателей налоговой нагрузки и рентабельности проданных товаров (работ, услуг) налогоплательщиком и аффилированными лицами, анализа возможных способов уклонения от налогообложения, анализа доходов учредителей (руководителей), а также членов их семей;
- ✓ анализ результатов налоговых проверок налогоплательщика и аффилированных с ним лиц;
- ✓ анализ решений и постановлений судебных органов по делам, в которых одной из сторон являлся налогоплательщик или аффилированные с ним лица;
- ✓ проводятся контрольные мероприятия (в рамках ст. 88 НК РФ) в отношении недобросовестных контрагентов налогоплательщика.

Этап 2. Анализ показателей экономической деятельности налогоплательщика, налоговой и бухгалтерской отчетности.

На данном этапе налоговой инспекцией осуществляются такие мероприятия, как:

- ✓ анализ экономических показателей деятельности налогоплательщика;
- ✓ анализ показателей бухгалтерской отчетности;
- ✓ анализ доходов (объектов налогообложения) налогоплательщика;
- ✓ анализ налоговых деклараций в разрезе исчисляемых и уплачиваемых налогоплательщиком налогов.

Этап 3. Анализ платежеспособности налогоплательщика. На этом этапе, налоговый орган производит оценку возможности взыскания с налогоплательщика планируемых к дополнительному начислению сумм налоговых платежей.

Этап 4. Формирование выводов и предложений, а также оформление результатов предпроверочного анализа.

Этап 5. Мониторинг качества проведения предпроверочного анализа налогоплательщика.

3. АНАЛИЗ ИЗМЕНЕНИЙ В ПОДХОДЕ К ПРОВЕДЕНИЮ ВЫЕЗДНЫХ ПРОВЕРОК ПОСЛЕ ВВЕДЕНИЯ КОНЦЕПЦИИ

Выездные налоговые проверки до принятия Концепции системы планирования выездных налоговых проверок проводились без достаточной обоснованности необходимости проведения выездной проверки в отношении конкретного налогоплательщика, без должной информированности о специфике деятельности и учета налогоплательщика, а также без наличия информации о потенциальных налоговых правонарушениях. Деятельность налоговых органов до введения названной Концепции характеризовалась большим количеством проводимых выездных налоговых проверок и низким уровнем сумм дополнительно начисленных платежей в расчете на одну проверку. То есть, у налоговых органов отсутствовало понимание, в отношении каких налогоплательщиков следует назначать проведение выездной налоговой проверки и какие вопросы требуют наиболее глубокого изучения в ходе проверки конкретного налогоплательщика.

Статистические данные, приводимые ФНС России, подтверждают вышесказанное. Так, сумма дополнительно начисленных платежей в расчете на одну проверку увеличилась с 517 тыс. руб. в 2003 г. до 5 625 тыс. руб. в 2012 г., то есть на 988%. Охват же выездными налоговыми проверками налогоплательщиков, напротив, уменьшился с 11,5% в 2003 г. до 0,6% в 2012 г., то есть на 10,9 процентных пункта.

Данная динамика свидетельствует о точечном подходе налоговой службы к назначению и проведению проверок. Объем работ налоговых органов в ходе выездных налоговых проверок существенно уменьшился.

Указанный вывод также подтверждает анализ результативности выездных налоговых проверок за 2006-2012 гг., приведенный в разделе 1 настоящего анализа.

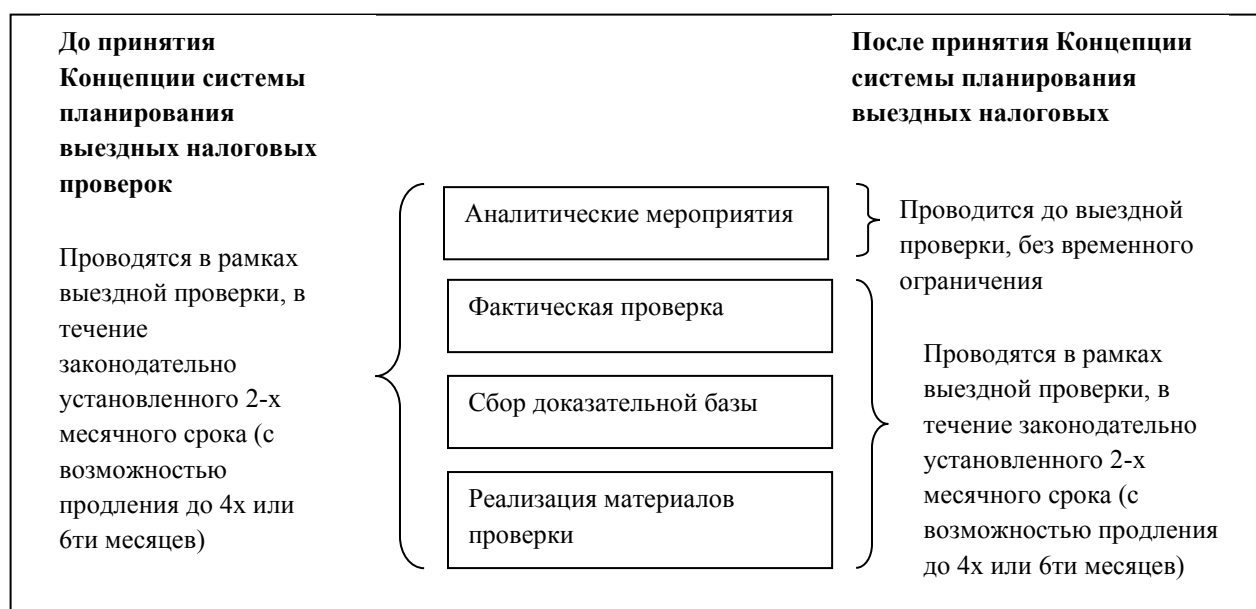
До внедрения Концепции в ходе проведения выездной налоговой проверки налоговым органом проводились следующие аналитические и контрольные мероприятия:

1. Аналитические мероприятия, направленные на выявление областей налогового учета, в которых налогоплательщиком могут быть допущены нарушения налогового законодательства, а также установление возможных схем уклонения от налогообложения:
 - ✓ сбор, обобщение и анализ информации о налогоплательщике и взаимозависимых с ним лицах;
 - ✓ анализ показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, налоговой и бухгалтерской отчетности;

2. Фактическая проверка вопросов, в которых предполагаются возможные нарушения налогового законодательства по результатам проведенного анализа;
3. Сбор доказательной базы по выявленным налоговым правонарушениям;
4. Реализация материалов выездной налоговой проверки.

Внедрение Концепции позволило налоговым органам проводить аналитические мероприятия еще до назначения выездной налоговой проверки, что позволяет в ходе выездной проверки концентрироваться на проверке вопросов, в которых потенциально предполагаются налоговые правонарушения и сборе доказательной базы по выявленным нарушениям.

Изменение объема работ, осуществляемых в ходе выездных налоговых проверок после введения Концепции



Предпроверочный анализ проводится в пять этапов, которые позволяют глубоко проанализировать деятельность налогоплательщика и его аффилированных лиц, установить «точки» контроля, на которых следует сосредоточиться в ходе выездной налоговой проверки, и сформировать план контрольных мероприятий, которые необходимо провести в ходе выездной налоговой проверки, а также оценить возможность взыскания с налогоплательщика предполагаемых сумм дополнительных платежей.

Этапы предпроверочного анализа и проводимые в ходе него аналитические мероприятия подробно рассматривались нами в разделе 3 настоящего анализа.

Здесь следует отметить, что в действующем правовом поле у налогового органа имеется неограниченный срок на проведение аналитических мероприятий, которые в условиях направленности работы налоговых органов на выявление и раскрытие схем уклонения от налогообложения могут требовать большого количества времени. В

результате, проводится более глубокий и более качественный анализ деятельности налогоплательщика, а строго регламентированное время на проведение выездной налоговой проверки расходуется только на проведение мероприятий по конкретным направлениям, обозначенным по результатам предпроверочного анализа, и сбор доказательной базы.

Подводя итоги, можно констатировать, что выездные налоговые проверки после внедрения Концепции не только стали назначаться на основании информации о налоговых правонарушениях, но и само проведение проверки стало носить целенаправленный характер.

Различия между выездными проверками, проводимыми до и после введения Концепции

	До введения Концепции	После введения Концепции
Способ отбора налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок	Случайный выбор	Аналитический метод, с применением программного комплекса «ВНП-отбор»
Наличие информации о налоговых правонарушениях на момент выхода на проверку	Информация о нарушениях отсутствует	Есть информация о нарушениях и (или) предположения о нарушениях
Задачи выездной проверки	- определение приоритетных направлений проверки; - проведение проверки приоритетным направлениям; - сбор доказательной базы	- проведение проверки по определенным направлениям; - сбор доказательной базы

Таким образом, после введения Концепции, выездные проверки принимают целевой характер.

Рядом авторов, дающих классификацию выездных налоговых проверок, выделяется такой вид выездной проверки, как целевая выездная налоговая проверка.

Под целевой выездной проверкой понимается целенаправленная проверка правильности исчисления и уплаты налогов, которая проводится в отношении заранее определенных вопросов налогообложения. Такие проверки могут проводиться, например, по контролируемой задолженности (п. 2 ст. 269 НК РФ), по конкретным сделкам, как по определенным видам сделок, так и по сделкам с определенным поставщиком, имеющим, к примеру, признаки недобросовестного налогоплательщика, по вопросам правомерности применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость и т.п.

Однако, в настоящее время НК РФ не установлено возможности проведения налоговыми органами целевой выездной проверки.

Кроме того, стоит отметить, что в настоящее время перед налоговыми органами остро стоит проблема выявления теневых операций, осуществляемых налогоплательщиками, в том числе взаимоотношений между реально осуществляющими предпринимательскую деятельность организациями и подставными (фирмами, не осуществляющими реальной финансово-хозяйственной деятельности, зарегистрированными на подставных лиц).

Актуальность данной проблемы подтверждается введением в 2012 году уголовной ответственности за создание и ведение деятельности от имени подставных организаций, а также предоставление документов для создания таких организаций.

В 2009-2011 гг. налоговыми органами активно проводились выездные налоговые проверки подставных организаций. Тем не менее, данные контрольные мероприятия не приводят к пополнению бюджета, так как у таких организаций отсутствуют активы, позволяющие взыскать суммы дополнительно начисленных платежей в бюджет.

В связи с этим, налоговые органы решили отказаться от этого вида выездных проверок. В случае выявления в ходе контрольных мероприятий подставной организации, налоговые органы исследуют цепочку движения денежных средств от данной организации и к ней с целью установления конечного выгодоприобретателя – получателя необоснованной налоговой выгоды. Именно конечного выгодоприобретателя и предполагается теперь охватить выездной налоговой проверкой.

При этом в ходе предпроверочного анализа выгодоприобретателя могут быть не установлены иные основания для проведения выездной налоговой проверки. Полагаем, что в такой ситуации нецелесообразно проводить полную выездную налоговую проверку по всем налогам или по налогу на прибыль и НДС. Для полной проверки потребуется гораздо больше трудозатрат сотрудников налоговых органов, чем для проверки правильности исчисления и уплаты налогов по конкретной сделке с недобросовестным контрагентом. Однако, положения ст. 89 НК РФ (в действующей в 2013 году редакции) не предусматривают возможности проведения выездной проверки, охватывающей только отдельные операции налогоплательщика.

Согласно п. 3 ст. 89 НК РФ, выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. В случае, если налоговым органом будет назначена выездная проверка налогоплательщика по налогу на прибыль и НДС, а фактически будет проверена только правильность исчисления и уплаты данных налогов в отношении конкретных сделок с установленным недобросовестным контрагентом, то в дальнейшем налоговый орган будет лишен возможности проверить данные налоги за соответствующий период. Указанное ограничение установлено п. 5 ст. 89 НК РФ, согласно которому, налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Таким образом, рассматривая изменения в подходе к проведению выездных налоговых проверок, являющиеся следствием введения Концепции, а также учитывая важность пресечения налоговыми органами уклонения от уплаты налогов посредством взаимоотношений с подставными организациями, очевидна необходимость дальнейшего развития выездных проверок от комплексных к целевым.

4. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МОДЕЛИ ПРЕДПРОВЕРОЧНОГО АНАЛИЗА

Как нами указывалось ранее, предпроверочный анализ представляет собой комплекс проводимых налоговым органом аналитических, контрольных и иных мероприятий, обеспечивающих углубленное изучение информации о налогоплательщике, а также направленных на создание условий для достижения максимальной эффективности выездных налоговых проверок. Целью предпроверочного анализа является установление наиболее перспективных с точки зрения дополнительных начислений налоговых платежей направлений проверки.

Следовательно, главной задачей предпроверочного анализа является выявление налоговых рисков налогоплательщика, наличие которых служит основанием для назначения в отношении него выездной налоговой проверки. Иначе говоря, в ходе предпроверочного анализа определяются те вопросы налогового учета налогоплательщика, в которых им потенциально допущены нарушения.

Процесс подготовки и назначения выездной налоговой проверки сегодня состоит из следующих этапов:

- ✓ отбор налогоплательщиков;
- ✓ проведение предпроверочного анализа в отношении отобранных налогоплательщиков;
- ✓ принятие решение о необходимости проведения выездной налоговой проверки в отношении каждого налогоплательщика, по которому проведен предпроверочный анализ;
- ✓ включение налогоплательщиков в план выездных налоговых проверок.

Мы считаем, что после проведения предпроверочного анализа экономически целесообразно направлять информацию о выявленных налоговых рисках налогоплательщику. При этом налогоплательщик должен иметь возможность самостоятельно устранить налоговые правонарушения, о которых известно налоговому органу, путем предоставления уточненных налоговых деклараций или письменных пояснений с документальным подтверждением об отсутствии в его действиях состава налогового правонарушения. Для этого налогоплательщику необходимо отвести срок, по истечении которого налоговый орган обязан будет рассмотреть уточненные декларации и письменные пояснения налогоплательщика в отношении тех налоговых рисков, на которые ему указал налоговый орган, в целях принятия решения о целесообразности проведения выездной налоговой проверки.

Таким образом, процесс планирования и назначения выездной налоговой проверки будет состоять из следующих этапов:

- ✓ отбор налоговым органом налогоплательщиков для проведения предпроверочного анализа;
- ✓ проведение предпроверочного анализа в отношении перечня налогоплательщиков;
- ✓ направление налогоплательщикам информации о выявленных налоговым органом налоговых рисках;
- ✓ анализ уточненных деклараций и письменных пояснений налогоплательщиков в отношении выявленных налоговых рисков;
- ✓ принятие решения о целесообразности проведения выездной налоговой проверки в отношении каждого налогоплательщика;
- ✓ включение (или невключение) налогоплательщиков в план выездных налоговых проверок.

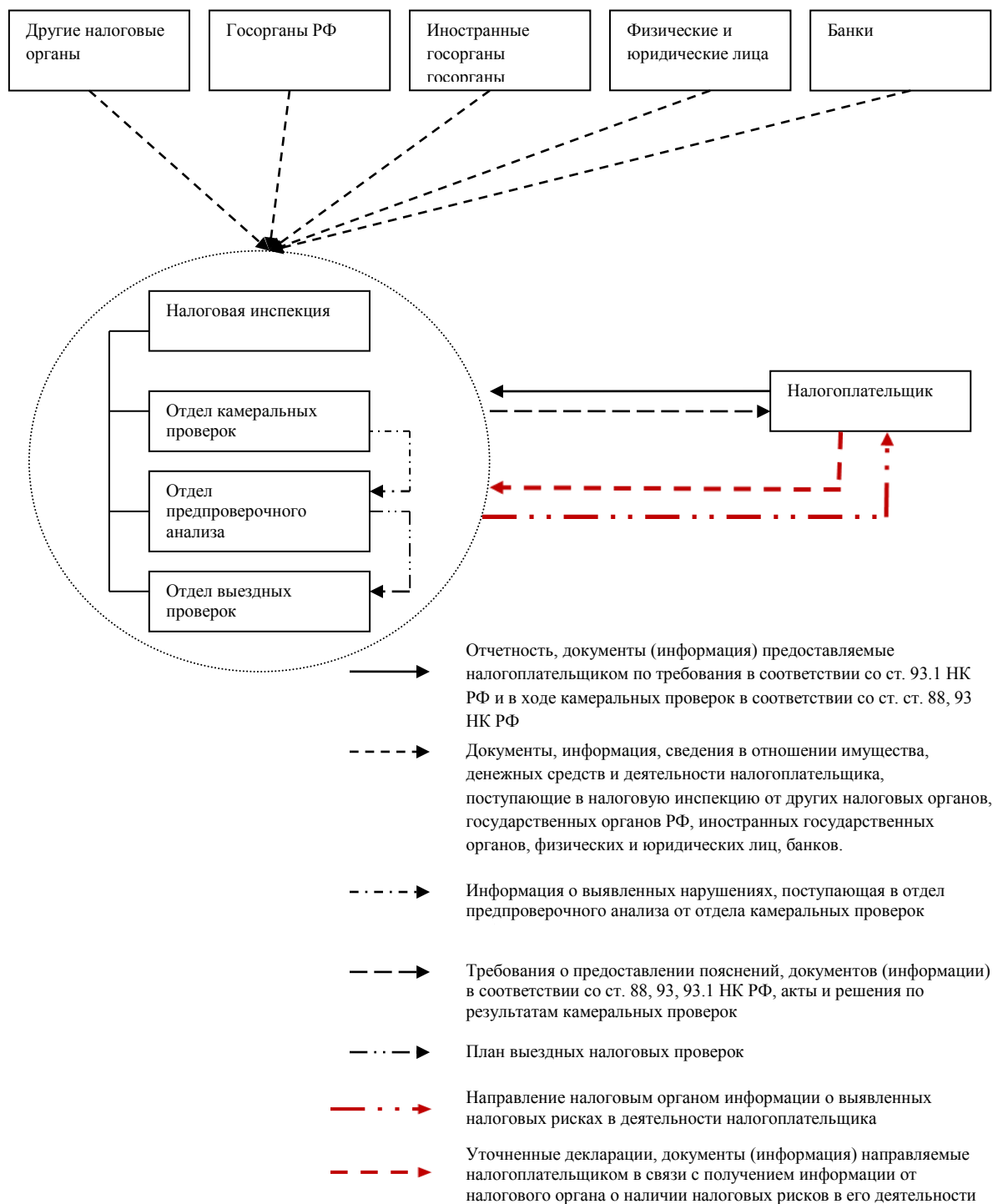
Схематично предлагаемую модель планирования и назначения выездной налоговой проверки можно представить следующим образом:



Путем внедрения механизма информирования налогоплательщика о его налоговых рисках, выявленных налоговым органом, с предоставлением возможности подать уточненные декларации или предоставить документы (информацию) об отсутствии в его

деятельности налоговых правонарушений, расширяется информационная база налогового органа, используемая при проведении предпроверочного анализа.

Модель формирования информационной базы, используемой для проведения предпроверочного анализа с учетом вносимых предложений



Соответственно, этапы предпроверочного анализа, рассмотренные в разделе 2, также претерпят изменения. Так, за этапом формирования выводов о наличии налоговых рисков

будет следовать этап направления налогоплательщику информации о данных рисках и получения от него уточненных деклараций и (или) документов (информации).

Введение процедуры по направлению информации о налоговых рисках, выявленных налоговым органом в ходе предпроверочного анализа, по нашему мнению, позволило бы получить полезный экономический эффект как для налоговых органов и бюджета, так и для улучшения инвестиционного климата в России и положения налогоплательщиков.

Добросовестные налогоплательщики, в случае устранения ими налоговых рисков путем подачи уточненной налоговой декларации или обоснования отсутствия налогового правонарушения еще на этапе предпроверочного анализа, смогут избежать выездной налоговой проверки, а также сэкономить на уплате штрафных санкций. Следовательно, такими налогоплательщиками их ресурсы не будут отвлекаться от предпринимательской деятельности в связи с проведением в отношении них выездной налоговой проверки.

Открытость налогового контроля и возможность для добросовестных налогоплательщиков избежать налоговых проверок также поспособствует улучшению бизнес среды и инвестиционного климата в России, что в конечном итоге приведет к росту числа налогоплательщиков и к увеличению уплачиваемых ими сумм налогов.

Налоговым органам данная процедура позволит пополнять бюджет дополнительными платежами без проведения выездной налоговой проверки, а соответственно сэкономит необходимые для этого время, трудовые и материальные ресурсы. Кроме того, предлагаемые изменения уменьшат количество безрезультативных или низкорезультативных выездных налоговых проверок, так как при принятии решения о необходимости назначения выездной проверки налоговый орган будет обладать большей информацией об операциях налогоплательщика, которые в ходе предпроверочного анализа вызвали подозрения в совершении налоговых правонарушений.

Таким образом, предлагаемые изменения позволят налоговым органам еще до назначения выездной налоговой проверки:

- ✓ сформировать выводы о наличии в экономической деятельности налогоплательщика налоговых правонарушений, оценить их характер и размер неуплаченных налогов, иметь представление о сферах экономической деятельности налогоплательщика, в которых наиболее вероятно выявление других налоговых нарушений;
- ✓ оценить объем необходимых трудозатрат специалистов налогового органа на проведение выездной проверки для сбора доказательной базы по установленным и предполагаемым нарушениям, а также степень эффективности данной проверки;
- ✓ разработать общую стратегию предстоящей выездной налоговой проверки и детальный подход к характеру, срокам проведения и объему контрольных мероприятий.

Стоит заметить, что согласно пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ, налоговые органы вправе вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы

налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах.

В свою очередь налогоплательщики, в соответствии с пп. 7 п. 1 ст. 21 НК РФ, вправе представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок.

Таким образом, введение процедуры направления информации о выявленных в ходе предпроверочного анализа налоговых рисках не требует законодательных изменений, следовательно, данная процедура может быть внедрена в практику работы налоговых органов в кратчайшие сроки.