

УДК 336.225

ОРЛОВА ЕЛЕНА НИКОЛАЕВНА

к.э.н., доцент, заведующий кафедрой бухгалтерского учета
и налогообложения, ФГБОУ ВО «Байкальский государственный
университет», г. Иркутск, Россия,
E-mail: OrlovaEN@bgu.ru

DOI:10.26726/1812-7096-2023-8-95-105

ПРИМЕНЕНИЕ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА К ПЛАНИРОВАНИЮ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Аннотация. В данной статье рассматривается процедура отбора налогоплательщиков при планировании выездных налоговых проверок. В ходе подготовки статьи был использован метод статистического анализа показателей результативности проведения выездных налоговых проверок. На основе анализа статистических данных ФНС России обоснована значимость предпроверочного анализа налогоплательщиков в организации проверок налоговых органов и доначислении налоговых платежей. Выделены проблемы проведения предпроверочного анализа, связанные с неурегулированностью его процедур на законодательном уровне, отсутствием возможности у налогоплательщиков дать пояснения по установленным признакам нарушений налогового законодательства, с необходимостью повышения качества проводимого анализа и т.д. Исследованы отдельные общедоступные критерии отбора налогоплательщиков на предмет соответствия значений, приведенных в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок и сложившихся на региональном уровне. Сделан вывод о целесообразности использования показателей применительно каждому региону в целях более объективной оценки применения критериев риска.

Ключевые слова: предпроверочный анализ, налоговые проверки, истребование документов, результативность проверок, налоговые риски.

ORLOVA ELENA NIKOLAEVNA

Ph.D. in Economics, Associate Professor, Head of the
Department of Accounting and Taxation,
Baikal State University, Irkutsk, Russia,
E-mail: OrlovaEN@bgu.ru

APPLYING A RISK-BASED APPROACH TO PLANNING ON-SITE TAX AUDITS

Abstract. This article discusses the procedure for selecting taxpayers when planning on-site tax audits. During the preparation of the article, the method of statistical analysis of the performance indicators of on-site tax audits was used. Based on the analysis of statistical data of the Federal Tax Service of Russia, the importance of pre-verification analysis of taxpayers in the organization of inspections of tax authorities and additional tax payments is substantiated. The problems of conducting pre-verification analysis related to the lack of regulation of its procedures at the legislative level, the lack of opportunity for taxpayers to provide explanations on the established signs of violations of tax legislation, the need to improve the quality of the analysis, etc. are highlighted. Separate publicly available criteria for the selection of taxpayers are investigated for compliance with the values given in the Concept of the system of planning on-site tax audits and those that have developed at the regional level. The conclusion is made about the expediency of using indicators for each region in order to more objectively assess the application of risk criteria.

Keywords: pre-verification analysis, tax audits, document reclamation, audit effectiveness, tax

risks.

1. Введение

В теории существуют два основных метода проведения налоговой проверки. Первый метод – сплошной. Его использование предполагает полный анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. В рамках этого метода проверяются все аспекты деятельности, включая бухгалтерские записи, налоговую отчетность, договоры, организационно-распорядительные документы, первичные документы, связанные с налоговыми обязательствами. Основная цель этого метода – выявление любых потенциальных налоговых нарушений или ошибок в учете.

При использовании второго метода – выборочного – налоговый орган выбирает определенные аспекты или области деятельности налогоплательщика для более детального анализа. Например, проверка может быть направлена на специфические налоговые обязательства, такие как НДС или налог на прибыль, или на конкретные виды операций. Данный метод позволяет более эффективно использовать ресурсы налогового органа, сосредотачиваясь на наиболее рискованных областях деятельности.

На практике ситуация такова, что лишь незначительная часть от всех налогоплательщиков может быть охвачена выездными налоговыми проверками. Этот процесс требует значительных материальных ресурсов и времени со стороны государственных органов. Результативность налогового контроля невозможно обеспечить без эффективной процедуры отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок. Такой процедурой выступает предпроверочный анализ налогоплательщиков, поскольку прежде, чем проводить выездную налоговую проверку, важно обосновать целесообразность ее проведения и отобрать налогоплательщиков.

Наличие "эффективной системы отбора налогоплательщиков считается необходимым и достаточным признаком любой высокоразвитой системы выездного налогового контроля". Она позволяет в первоочередном порядке проверить налогоплательщиков, деятельность которых является высокорисковой [1].

Вопросам планирования выездных налоговых проверок посвящено достаточно много работ. Научный вклад в изучение сущности предпроверочного анализа и его роли при планировании выездных налоговых проверок внесли такие авторы как М. В. Масальская, Е. В. Мишанова, Н. В. Рожкова, О. Ю. Рудакова, Л. В. Васюченкова, Е. Н. Егорова. Вопросам практического применения предпроверочного анализа в организации выездных налоговых проверок и оценки полученных результатов посвящены научные труды Г. П. Комаровой, Е. Н. Захаровой, С. К. Содномовой [2, 3], А. В. Пироговой [4]. Однако на сегодняшний день сохраняется ряд проблем как нормативного регулирования осуществления предпроверочного анализа, так и его результативности.

Применение в Российской Федерации "риск-ориентированного подхода осуществляется с момента утверждения Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок [5] основных принципов планирования и назначения выездных проверок на основе риск-ориентированного подхода. Концепция содержит 12 общедоступных критериев риска совершения налоговых правонарушений, позволяющих налогоплательщикам самостоятельно оценить риски" [1]. Общедоступные критерии наряду с иными критериями лежат в основе первоначального отбора плательщиков при осуществлении предпроверочного анализа.

2. Основная часть

2.1. Понятие и информационная база предпроверочного анализа

Понятие "предпроверочный анализ", а также его процедура не регламентирована ни одним нормативным актом. В связи с этим на практике употребление данного понятия осуществляется без определения его содержательной стороны, но в научной литературе дается его широкое толкование. Каждый исследователь рассматривает данное понятие с позиции задач, стоящих перед тем или иным автором, затрагивая различные аспекты. Так, в работе М.В. Масальской, Е.В. Мишановой, Н.В. Рожковой под предпроверочным анализом понимается "подготовительный этап проведения выездной налоговой проверки, целью которого является повышение эффективности отбора налогоплательщиков, выбора методов и обеспечение результативности проверки" [6, с. 4]. О.Ю. Рудакова и А.И. Горбанова рассматривают предпроверочный анализ как "инструмент налогового планирования, определяющий выбор налогопла-

тельщиков и их подготовку к проведению выездной проверки" [7]. Л. В. Васюченкова [8], Е. Н. Егорова [9], Т. П. Сиразова [10], несмотря на различия в подходах ("комплекс контрольных процедур", "комплекс мероприятий", "аналитическая работа") акцентируют внимание на анализе информации о налогоплательщике.

Таким образом, предпроверочный анализ деятельности налогоплательщика представляет собой процесс анализа и проверки информации о деятельности налогоплательщика с целью выявления возможных налоговых рисков нарушений налогового законодательства. Он проводится налоговыми органами перед началом налоговой проверки для оценки рисков и подготовки к проверке.

Информационная база для осуществления предпроверочного анализа включает в себя различные источники информации, которые могут быть использованы налоговыми органами для анализа деятельности налогоплательщика.

Отбор налогоплательщиков для включения их в план проведения выездных налоговых проверок основан на качественном и всестороннем анализе всей информации, которой располагают налоговые органы, поступающей из внутренних и внешних источников.

К информации из внутренних источников относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами самостоятельно в процессе выполнения ими функций, возложенных на налоговую службу.

К внутренним источникам также относятся специализированные информационные ресурсы, автоматизированные системы контроля и программные комплексы, находящиеся в пользовании сотрудников ФНС, основным из которых является ПК "ППА-отбор". При его помощи выстраивается рейтинг налогоплательщиков по убыванию от наиболее рискованных к наименее рискованным. В ходе дальнейшего анализа отобранных налогоплательщиков анализируется также информация, содержащаяся в АСК "НДС-2", ИР "Сведения о доходах ФЛ", ПИК "Таможня-Ф" и других.

К информации из внешних источников относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами в соответствии с действующим законодательством или на основании соглашений об обмене информацией с контролирующими и правоохранительными органами, органами государственной власти и местного самоуправления, а также иная информация, в том числе общедоступная (разд. 3 Концепции планирования выездных налоговых проверок).

Налогоплательщиками регулярно предоставляется в налоговые органы различные документы и сведения:

- 1) представленные налоговые декларации (расчеты);
- 2) документы, ранее полученные (составленные) в ходе выездных и камеральных налоговых проверок, иных мероприятий налогового контроля;
- 3) документы, полученные налоговым органом при осуществлении им иных функций, законодательно отнесенных к компетенции налоговых органов (по валютному контролю, проверок контрольно-кассовой техники, полноты учета выручки и т.д.);
- 4) решения (постановления) налоговых органов;
- 5) заявления и сообщения, полученные от налогоплательщика;
- 6) документы, полученные налоговым органом с налоговой декларацией (расчетом).

Кроме того, существует обмен информацией между налоговыми органами и различными иными органами и организациями. Государственными органами направляется существенный массив информации:

- от правоохранительных органов – о совершении налогоплательщиком противоправных действий, "при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения" [11, с.204];
- от ГИБДД МВД России – о фактах приобретения и продажи налогоплательщиками транспортных средств;
- от Росимущества – о фактах приобретения и продажи налогоплательщиками имущества и т.д.

Применение процедур предпроверочного анализа, основанных на риск-ориентированном подходе, позволяет существенно снизить охват плательщиков выездными проверками. По

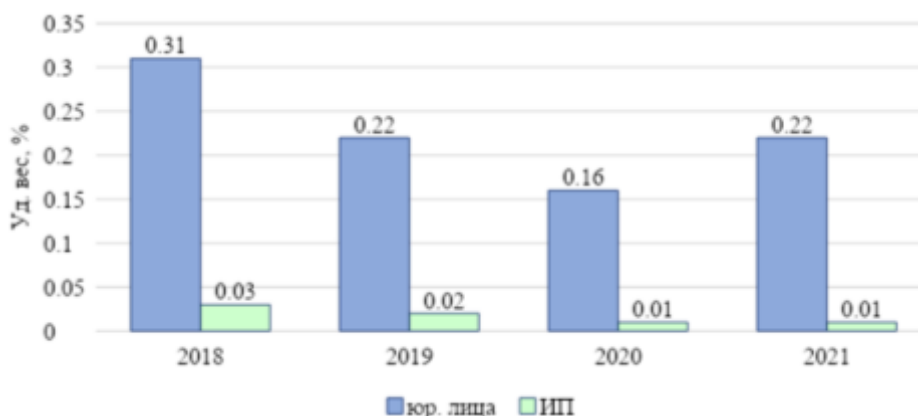


Рис. 1. Доля налогоплательщиков, охваченных выездными налоговыми проверками в России, в 2018–2021 гг., %

В результате предпроверочного анализа «устанавливается достоверность и реальность показателей, указанных в отчетности, и формируется заключение, которое включает оценку выявленных ошибок и искажений» [12].

Как уже отмечалось, первоначально осуществляется отбор плательщиков для последующего анализа при помощи ряда программных комплексов, основным из которых выступает «ППА-отбор», которая была введена в эксплуатацию начиная с апреля 2019 года.

Данная автоматизированная система отбора налогоплательщиков на этапе предпроверочного анализа «позволяет исключить человеческий фактор из процесса отбора объектов контроля и, как следствие, снизить коррупционную составляющую. Программный комплекс «ППА-Отбор» представляет собой единую архитектуру налоговых рисков – 30 «разрывных» и 57

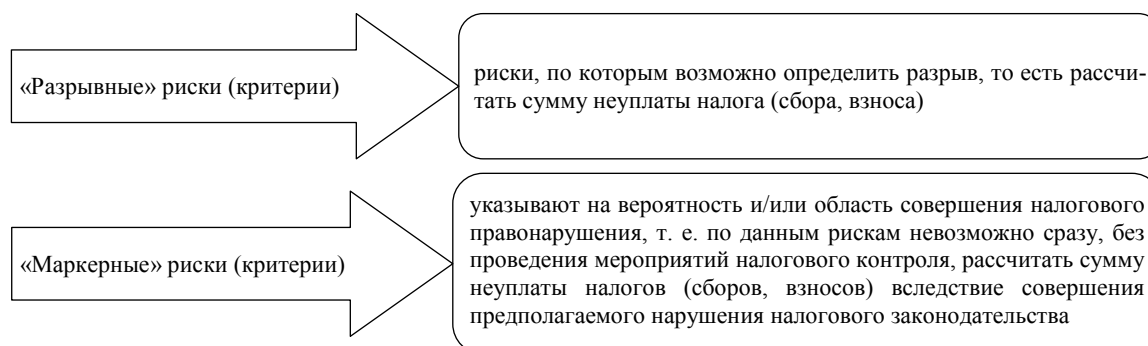


Рис. 2. Виды рисков, применяемых при формировании риск-рейтинга налогоплательщика в ПК «ППА-Отбор»

«ППА-Отбор» позволяет сформировать риск-рейтинг налогоплательщиков для проведения предпроверочного анализа на основании сформированных риск-баллов, присвоенных установленным «разрывным» и «маркерным» рискам (критериям), свидетельствующим о возможном нарушении налогоплательщиком налогового законодательства по НДС, налогу на прибыль организаций, НДФЛ, имущественным налогам и т.д. Под риск-рейтингом в данном случае понимается рейтинг налогоплательщиков, сформированный на основании баллов, присвоенных рискам налогоплательщиков (риск-баллов) (построен в порядке убывания общего рейтингового балла, который рассчитывается путем суммирования баллов по различным «разрывным» и «маркерным» критериям)» [14, с. 13].

2.2. Проблемы проведения предпроверочного анализа и направления совершенствования процедуры отбора налогоплательщиков

Внедрение риск-ориентированного подхода и проведение предварительно-

предпроверочного анализа существенно изменило подход к планированию выездных налоговых проверок.

Анализ динамики выездных проверок свидетельствует о том, что с внедрением риск-ориентированного подхода к отбору плательщиков удельный вес результативных выездных проверок возрос до 95%, а за последние 14 лет при снижении количества проводимых прове-

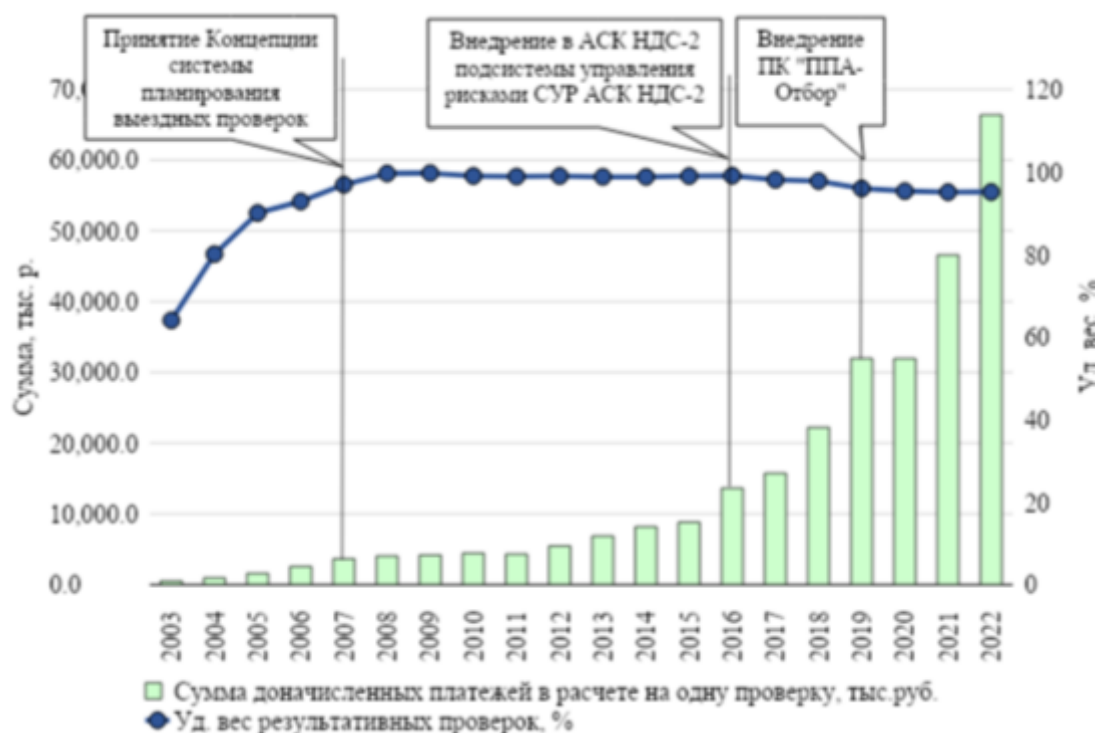


Рис. 3. Динамика результативности выездных проверок в Российской Федерации
 Источник: составлено автором на основе данных ФНС России [15]

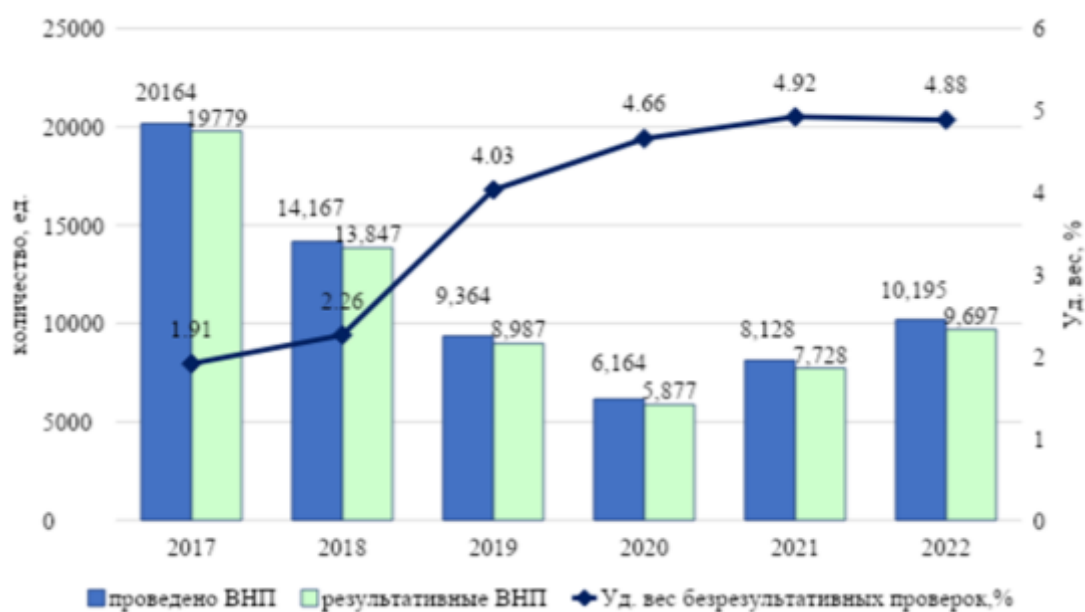


Рис. 4. Динамика выездных проверок налоговых органов Российской Федерации, не выявивших нарушения

Однако, несмотря на внедрение рисковно-ориентированного подхода при отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, удельный вес безрезультативных проверок в анализируемом периоде увеличился: в 2019 году – на 1,8 процентного пункта (далее – п. п.) к уровню предыдущего года (с 2,2% в 2018 году до 4% в 2019 году), в 2020 году – на 0,6 п.п. (с 4% в 2019 году до 4,6% в 2020 году), в 2021-2022 годах – на 0,3 п.п. (с 4,6% в 2020 году до 4,9% в 2021-2022 годах). Наблюдается общая тенденция: удельный вес безрезультативных проверок превышает 4%, несмотря на значительное снижение количества проводимых в стране выездных проверок (см. рис. 4).

Кроме того, как показало исследование Счетной палаты РФ, более 20 000 выездных налоговых проверок за 2019-2021 годы, суммы доначислений по результатам проверок составили лишь 51% от предполагаемой суммы, рассчитанной по итогам предпроверочного анализа. Также, если рассматривать соотношение предполагаемых и фактических результатов проверок, то в значительной части проверок (за исследованный период от 53 до 69%) результат предпроверочного анализа оказался больше результата выездной проверки. Менее чем в 1% случаев результаты предпроверочного анализа соответствовали результатам по итогам проверок. Сведения по годам представлены в таблице 1.

Таблица 1

Показатель	2019 г.		2020 г.		2021 г.		1 полугодие 2022 г.	
	кол-во, ед.	уд. вес, %	кол-во, ед.	уд. вес, %	кол-во, ед.	уд. вес, %	кол-во, ед.	уд. вес, %
Всего вынесено решений, из них:	9092	100,0	6036	100,0	7944	100,0	4947	100,0
- результат предпроверочного анализа больше результата ВМП	6312	69,4	3908	64,7	4624	58,2	2627	53,1
- результат предпроверочного анализа меньше результата ВМП	2523	27,7	1945	32,2	3121	39,3	2187	44,2
- результат предпроверочного анализа соответствует результату ВМП	51	0,6	27	0,4	40	0,5	17	0,3

Источник [14, с.18]

Это подтверждает необходимость дальнейшего совершенствования процедуры отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок.

Другой проблемой является тот факт, что налоговое законодательство не содержит ни понятие "предпроверочный анализ", не регламентирует процедуру его проведения. Нормативное регулирование процедуры предпроверочного анализа осуществляется на основании внутренних документов ФНС России с грифом "Для служебного пользования". С 2018 г. "при планировании и подготовке выездных налоговых проверок территориальные налоговые органы руководствуются письмом № 307дсп с описанием процедуры отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок" [14, С.10].

При этом обязанность налоговых органов о выявленных рисках информировать отобранных для включения в план выездных проверок налогоплательщиков в целях предоставления им сбоем и/или добровольного уточнения налоговых обязательств отсутствует.

По информации ФНС России, "представители бизнеса неоднократно обращались с просьбами к ФНС России раскрыть правила оценки рисков налогоплательщика. В связи с этим ведомство разработало новый сервис Личного кабинета налогоплательщика (юридического лица или индивидуального предпринимателя) - "Как меня видит налоговая" [16]. В Личном кабинете налогоплательщики получают доступ к набору показателей о себе и о своем партнере (контрагенте) при его согласии. Предоставляемые налогоплательщику в сервисе показатели поставляются ПП "ППА-Отбор". В данном сервисе реализовано 65 показателей, из которых к установленным ФНС России критериям риска относится только 27 показателей из 97, или 27,8%, из них по 25 показателям (более 90 %) видом отображаемой информации является отметка "Да/Нет". Таким образом, в результате реализации данной новации представители бизнес

-сообщества получают частичное представление о правилах оценки рисков для включения в план выездных проверок" [14, с.14].

Необходимо отметить, что не лишены недостатков установленные критерии обоснованного отбора. В частности, при расчете налоговой нагрузки при анализе конкретной организации целесообразно посчитать налоговую нагрузку не по федеральным стандартам, а применительно к региону нахождения организации.

Для сопоставления налоговой нагрузки на региональном уровне и приведенной в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок по основным видам экономической деятельности были проанализированы данные об этом показателе, размещенные на сайте ФНС России в разделе "Сервисы" – "Налоговые калькуляторы" – "Калькулятор по расчету налоговой нагрузки". В данном сервисе содержатся сведения о налоговой нагрузке в разрезе субъектов Российской Федерации и видов экономической деятельности. Данные приведены за последние три года. В целях сравнительного анализа рассматривались данные за последний год, за который предоставлена информация.

По данным, например, по Иркутской области из 38 видов деятельности, по которым было проведено сравнение, в 29 случаях (76%) показатели налоговой нагрузки, указанные в Концепции системы планирования выездных проверок, выше, чем среднеотраслевые показатели, сложившиеся по результатам деятельности предприятий Иркутской области.

Необходимо также отметить, что в Концепции приведены данные по укрупненным группам (классам). При этом, если смотреть показатель налоговой нагрузки детально по видам деятельности (подклассам), то наблюдается существенное отклонение. Например, для группы "Производство пищевых продуктов, напитков, табачных изделий" в Концепции приведена налоговая нагрузка 17,6%, в то время как по виду деятельности "Производство напитков" среднеотраслевое значение показателя в Иркутской области на 17,29 п. п. выше, а по виду деятельности "Производство табачных изделий" напротив на 17,14 п. п. ниже.

Аналогичная ситуация складывается и по показателю рентабельности продаж. По показателю рентабельности продаж среднеотраслевое значение по Иркутской области выше средних показателей по стране в целом лишь по одному виду деятельности из анализируемых: "Деятельность почтовой связи и курьерская деятельность".

Не менее интересная ситуация складывается с рассмотрением и применением критерия вы-

менее 70%	5 регионов: Ханты-Мансийский автономный округ – Югра, Ямало-Ненецкий автономный округ, Республика Калмыкия, Республика Коми, Оренбургская область
от 70% до 80%	9 регионов: Астраханская область, Республика Саха (Якутия), Пермский край, Удмуртская Республика, Томская об-
от 80%, не более 89%	33 региона: Тюменская область, Омская область, Республика Адыгея (Адыгея), Ярославская область, Волгоградская область, Республика Хакасия, Архангельская область, Рязанская область, г. Севастополь, Чувашская Республика, Республика Карелия, Республика Дагестан, Владимирская область, Курганская область, Костромская область, Кировская область, Республика Марий Эл, Республика Крым, Кемеровская область - Кузбасс, Брянская область, Нижегородская область, Красноярский край, Калужская область, Пензенская область, Саратовская область, Еврейская автономная область, Республика Татарстан), Новосибирская область, Челябинская область, Ставропольский край, Республика Мордовия, Московская область, Республи-
от 89% до 100%	31 регион: Республика Северная Осетия - Алания, Тверская область, г. Москва, Алтайский край, Белгородская область, Карачаево-Черкесская Республика, Свердловская область, Ульяновская область, Псковская область, Курская область, Кабардино-Балкарская Республика, Ивановская область, Воронежская область, Смоленская область, Краснодарский край, Орловская область, г. Санкт-Петербург, Тульская область, Тамбовская область, Республика Башкортостан, Приморский край, Хабаровский край, Ростовская область, Новгородская область, Республика Алтай, Вологодская область, Чеченская Республика, Республика Бурятия, Забай-
свыше 100%	6 регионов: Сахалинская область, Липецкая область, Магаданская область, Амурская область, Мурманская область, Чукотский автономный округ

Рис. 5. Группировка регионов по средней доле вычетов по НДС на 01.01.2023

Из 84 субъектов, по которым в отчете 1-НДС на 01.01.2023 г. представлена информация, в 37 регионах (44%) средняя доля вычетов превышает установленные Концепцией 89%. При этом в 6 субъектах сумма налога, исчисленная к возмещению из бюджета, превысила исчисленную к уплате сумму, в результате чего средняя доля вычетов превысила 100%.

В настоящее время "при распределении рентабельности и налоговой нагрузки налогоплательщиков по отраслям не учитывается то многообразие видов экономической деятельности, предложенных в действующем на территории России классификаторе. Без сомнения, сложно охватить предложенными критериями все существующие сферы деятельности хозяйствующих субъектов. Однако говорить об объективной оценке применения критериев в данной ситуации не приходится" [18].

Необходимо также отметить проблемы, связанные с истребованием документов. Процедура истребования документов налоговыми органами в рамках налоговых проверок установлена ст. 93, 93.1 НК РФ, но в Налоговом кодексе не установлен порядок истребования документов в процессе предпроверочного анализа. В соответствии с п. 1 ст. 93.1 НК РФ "должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента, у лица, которое осуществляет (осуществляло) ведение реестра владельцев ценных бумаг, или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента), эти документы (информацию), в том числе связанные с ведением реестра владельца ценных бумаг" [19].

Следует обратить внимание, что вся статья 93 НК РФ допускает истребование документов у налогоплательщиков (равно как и у налоговых агентов и плательщиков сборов) только в рамках налоговых проверок (камеральных или выездных). НК РФ устанавливает также процедуру истребования документов у лиц, не являющихся налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми агентами), т.е. у третьих лиц, в статье 93.1 "Истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках". В данной статье закреплена процедура истребования документов не у налогоплательщика, а о налогоплательщике или конкретной сделке, в том числе вне рамок проверок.

На практике должностные лица налоговых органов "постоянно направляют требования контрагентам первого, второго и иных звеньев о предоставлении документов о налогоплательщике вне рамок налоговых проверок, от чего страдает деловая репутация налогоплательщика. В результате контрагент прекращает деловое общение с данным налогоплательщиком и у налогоплательщика возникает необходимость поиска посредника для продолжения своей деятельности. Данные проблемы особенно наблюдаются в малых городах, где расположены организации среднего и малого бизнеса, но для данного населенного пункта и для налогового органа, по месту их нахождения, такие организации относятся к основным налогоплательщикам и основным объектам налогового контроля. Повышенное внимание со стороны налоговых органов не способствуют развитию данных организаций, так как они постоянно заняты предоставлением в налоговые органы документов, пояснений, пишут возражения, жалобы и готовят иски в судебные органы. Возникает необходимость не только расширять, но и ограничивать властные полномочия налоговых органов, так как расширенные полномочия становятся препятствием на пути создания в России благоприятного климата для бизнеса" [20].

Иллюстрацией того, что направление значительного количества требований является одним из факторов формирования дополнительной административной нагрузки на бизнес, и при этом не всегда имеет результат, являются данные, полученные в ходе анализа, проведенного Счетной палатой РФ. Так, в ходе подготовки к 500 выездным проверкам, завершенным без результата, в рамках предпроверочного анализа "было направлено почти 9,8 тыс. требований о предоставлении более 123,8 тыс. документов, из которых более 86% требований направлено контрагентам налогоплательщиков. При этом в 71,8% случаев налогоплательщики по результатам предпроверочного анализа не были включены в план выездных проверок, в том числе по причине неподтверждения рисков, на основании которых отобран налогоплательщик (63% случаев), и в результате представления уточненных налоговых деклараций (10,6% случаев)" [14, с.40].

3. Выводы

На современном этапе при организации контрольной работы акцент сделан на комплексном анализе финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, отказе от тотального контроля и переходе к контролю, основанному на критериях риска. Важным этапом при проведении выездных налоговых проверок выступает предпроверочный анализ.

Отбор налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок основывается на разработанной Федеральной налоговой службой Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, в которой определены основные приоритеты, принципы и направления реализации единого подхода к планированию данного вида проверок.

Применение процедур предпроверочного анализа, основанных на риск-ориентированном подходе, позволяет существенно снизить охват плательщиков выездными проверками. Первоначально осуществляется отбор плательщиков для последующего анализа при помощи ряда программных комплексов, основным из которых выступает "ППА-отбор". Данная автоматизированная система отбора налогоплательщиков на этапе предпроверочного анализа представляет собой единую архитектуру налоговых рисков – 30 "разрывных" и 57 "маркерных" критериев риска, позволяющих осуществлять автоматизированный отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Анализ динамики выездных проверок свидетельствует о том, что с внедрением риск-ориентированного подхода к отбору плательщиков удельный вес результативных выездных проверок возрос до 95%, доначисления в расчете на одну проверку, выявившую нарушения, увеличились до 66 млн. руб. по итогам 2022 г. Однако, несмотря на внедрение риск-ориентированного подхода, имеются некоторые проблемы при отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Так, за период 2019-2022 гг. наблюдается рост доли безрезультативных проверок с 2 до 4%. Как показало исследование выездных налоговых проверок за 2019-2021 гг., проводимое Счетной палатой РФ, соотношение общей суммы по итогам вынесенных решений налогового органа и предполагаемой суммы по итогам предпроверочного анализа составляет лишь 51%.

Другой проблемой является тот факт, что налоговое законодательство не содержит ни понятия "предпроверочный анализ", не регламентирует процедуру его проведения. Нормативное регулирование процедуры предпроверочного анализа осуществляется исключительно на основании внутриведомственных документов ФНС России. По этой причине налогоплательщики не располагают информацией об основаниях, в соответствии с которыми налоговые органы запрашивают дополнительные сведения или пояснения вне рамок проведения мероприятий налогового контроля, у них нет возможности дать пояснения по установленным признакам нарушений законодательства о налогах и сборах.

Необходимо отметить, что не лишены недостатков установленные критерии обоснованного отбора. Как показало исследование на примере Иркутской области, из 38 отобранных видов деятельности, по которым было проведено сравнение, в 29 случаях (76%) показатели налоговой нагрузки, указанные в Концепции системы планирования выездных проверок, оказались выше среднеотраслевых показателей, сложившихся по результатам деятельности предприятий региона. Кроме того, в Концепции приведены данные по укрупненным группам (классам). При этом, если смотреть показатель налоговой нагрузки детально по видам деятельности (подклассам), то наблюдается существенное отклонение. Аналогичная ситуация складывается и по показателю рентабельности продаж: среднеотраслевое значение по Иркутской области выше средних показателей по стране в целом лишь по одному виду деятельности из проанализированных.

Литература

1. Бюллетень Счетной палаты РФ. Налоговые проверки. – URL: <https://www.sptulobl.ru/law/Bul-2-2023.pdf>. (дата обращения: 08.06.2023)
2. Захарова Е. Н. Необходимость риск-ориентированного подхода в налоговом контроле / Е. Н. Захарова, С. К. Содномова // Известия Байкальского государственного университета. – 2018. – Т. 28, № 4. – С. 650–660.
3. Содномова С. К. Развитие налогового администрирования на современном этапе / С. К. Содномова, Е. В. Грошева // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2016. – Т. 26, № 2. –

С. 258–265.

4. Пирогова А. В. Налогово-проверочные действия налоговых органов: оценка результативности / А. В. Пирогова // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2013. – № 4.
5. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ : (ред. от 10.05.2012) // СПС «КонсультантПлюс».
6. Масальская М. В. Предпроверочный анализ как инструмент прогнозирования выездной налоговой проверки учреждений УИС и его совершенствование / М. В. Масальская, Е. В. Мишанова, Н. В. Рожкова // Вестник Финансового университета. – 2017. – Т. 21, № 2 (98). – С. 44–50.
7. Рудакова О. Ю. Повышение результативности налогового контроля / О. Ю. Рудакова, А. И. Горбанова // Управление современной организацией: опыт, проблемы и перспективы. – 2018. – № 9. – С. 102–107.
8. Васюченкова Л. В. Методика проведения предпроверочного анализа / Л. В. Васюченкова // Налоговая политика и практика. – 2009. – № 2. – С. 42–47.
9. Егорова Е. Н. Совершенствование привидение предпроверочного анализа в целях увеличения результативности выездных налоговых проверок / Е. Н. Егорова, Д. А. Савин // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2013. – № 26 (164) – С. 39–44.
10. Сиразова Т. П. Предпроверочный анализ в организации налогового контроля / Т. П. Сиразова // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2011. – № 4.
11. Самаруха В. И. Проблемы противодействия налоговым преступлениям / В. И. Самаруха, А. В. Самаруха, И. В. Самаруха // Всероссийский криминологический журнал. – 2018. – Т. 12, № 2. – С. 199–210.
12. Комарова Г.П., Змановская О.В. К вопросу о понятии «иные контрольные мероприятия» / Г.П. Комарова, О.В. Змановская // Baikal Research Journal. – 2019. – Т. 10, №1.
13. Мусаелян А. К. Выездные налоговые проверки в системе налогового контроля / А. К. Мусаелян, Е. Г. Молчанов // Вестник ВГУ. Серия: Экономика и управление. – 2019. – №4. – С. 150–158.
14. Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ организации и осуществления выездных налоговых проверок, взыскания доначисленных сумм в 2019–2021 годах и истекшем периоде 2022. – URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/002/fw72p873qb0b0nhuywr4g0s9g0eqzhb6.pdf> (дата обращения: 05.06.2023).
15. Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов 2-НК за 2011 – 2022 гг. – Федеральная налоговая служба: официальный сайт. – 2023. – URL: https://www.nalog.ru/rn38/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения 10.07.2023).
16. О вводе в промышленную эксплуатацию прикладного программного обеспечения интерактивных сервисов «Личный кабинет налогоплательщика юридического лица» и «Личный кабинет налогоплательщика индивидуального предпринимателя» и централизованных компонентов АИС «Налог-3» в части информирования налогоплательщика о его показателях риска : Приказ ФНС России от 11 марта 2022 г. № ЕД-7-19/202@ // СПС «КонсультантПлюс»
17. Отчет о структуре начисления налога на добавленную стоимость 1-НДС по состоянию на 01.01.2023, в разрезе субъектов Российской Федерации. – Федеральная налоговая служба: официальный сайт. – 2023. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn38/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 07.06.2023)
18. Наливайченко М. С., Филатова И. И. Эффективность концепции системы планирования выездных налоговых проверок во времени / М. С. Наливайченко, И. И. Филатова // Ученые записки Тамбовского отделения РоСМУ. – 2015. – № 4. – С. 185–191.
19. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая : Федер. закон РФ от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 18.03.2023) // СПС «КонсультантПлюс».
20. Комарова Г. П. Система рисков в налоговом контроле / Г. П. Комарова, О. В. Змановская, Г. М. Касаткина // Baikal Research Journal. – 2022. – Т. 13, № 3.

References:

1. Byulleten' Schetnoj palaty RF. Nalogovye proverki. – URL: <https://www.sptulobl.ru/law/Bul-2-2023.pdf> (data obrashcheniya: 08.06.2023)
2. Zaharova E. N. Neobkhodimost' risk-orientirovannogo podhoda v nalogovom kontrole / E. N. Zaharova, S. K. Sodnomova // Izvestiya Bajkal'skogo gosudarstvennogo universiteta. – 2018. – Т. 28, № 4. – С. 650–660.
3. Sodnomova S. K. Razvitie nalogovogo administrirovaniya na sovremennom etape / S. K. Sodnomova, E. V. Grosheva // Izvestiya Irkutskoj gosudarstvennoj ekonomicheskoy akademii. – 2016. – Т. 26, № 2. – С. 258–265.
4. Pirogova A. V. Nalogovo-proverochnye dejstviya nalogovyh organov: ocenka rezul'tativnosti / A. V. Pirogova // Izvestiya Irkutskoj gosudarstvennoj ekonomicheskoy akademii. – 2013. – № 4.
5. Ob utverzhdenii Konceptii sistemy planirovaniya vyezdnyh nalogovyh proverok : Prikaz FNS Rossii ot 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ : (red. ot 10.05.2012) // SPS «Konsul'tantPlyus».
6. Masal'skaya M. V. Predproverochnyj analiz kak instrument prognozirovaniya vyezdnoj nalogovoj proverki uchrezhdenij UIS i ego sovershenstvovanie / M. V. Masal'skaya, E. V. Mishanova, N. V. Rozhkova // Vestnik Finansovogo universiteta. – 2017. – Т. 21, № 2 (98). – С. 44–50.
7. Rudakova O. YU. Povyshenie rezul'tativnosti nalogovogo kontrolya / O. YU. Rudakova, A. I. Gorbanova // Upravlenie sovremennoj organizaciej: opyt, problemy i perspektivy. – 2018. – № 9. – С. 102–107.
8. Vasyuchenkova L. V. Metodika provedeniya predproverochnogo analiza / L. V. Vasyuchenkova // Nalogovaya politika i praktika. – 2009. – № 2. – С. 42–47.
9. Egorova E. N. Sovershenstvovanie prividenie predproverochnogo analiza v celyah uvelicheniya rezul'tativnosti vyezdnyh nalogovyh proverok / E. N. Egorova, D. A. Savin // Finansovaya analitika: problemy i resh-

eniya. – 2013. – № 26 (164) – S. 39-44.

10. Sirazova T. P. *Predproverochnyj analiz v organizacii nalogovogo kontrolya* / T. P. Sirazova // *Izvestiya Irkutskoj gosudarstvennoj ekonomicheskoy akademii*. – 2011. – № 4.

11. Samaruha V. I. *Problemy protivodejstviya nalogovym prestupleniyam* / V. I. Samaruha, A. V. Samaruha, I. V. Samaruha // *Vserossijskij kriminologicheskij zhurnal*. – 2018. – T. 12, № 2. – S. 199–210.

12. Komarova G.P., Zmanovskaya O.V. *K voprosu o ponyatii «inye kontrol'nye meropriyatiya»* / G.P. Komarova, O.V. Zmanovskaya // *Baikal Research Journal*. – 2019. – T. 10, №1.

13. Musaelyan A. K. *Vyezdnye nalogovye proverki v sisteme nalogovogo kontrolya* / A. K. Musaelyan, E. G. Molchanov // *Vestnik VGU. Seriya: Ekonomika i upravlenie*. – 2019. – №4. – S. 150-158.

14. *Otchet o rezul'tatah ekspertno-analiticheskogo meropriyatiya «Analiz organizacii i osushchestvleniya vyezdnyh nalogovyh proverok, vzyiskaniya donachislennyh summ v 2019–2021 godah i istekshem periode 2022.* – URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/002/fw72p873qb0b0nhuywr4g0s9g0eqzh6.pdf> (data obrashcheniya: 05.06.2023).

15. *Otchet o rezul'tatah kontrol'noj raboty nalogovyh organov 2-NK za 2011 – 2022 gg.* – *Federal'naya nalogovaya sluzhba: oficial'nyj sayt*. – 2023. – URL: https://www.nalog.ru/rn38/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (data obrashcheniya 10.07.2023).

16. *O vvode v promyshlennuyu ekspluatatsiyu prikladnogo programmnogo obespecheniya interaktivnyh servisov «Lichnyj kabinet nalogoplatel'shchika yuridicheskogo lica» i «Lichnyj kabinet nalogoplatel'shchika individual'nogo predprinimatel'ya» i centralizovannyh komponentov AIS «Nalog-3» v chasti informirovaniya nalogoplatel'shchika o ego pokazatelyah riska : Prikaz FNS Rossii ot 11 marta 2022 g. № ED-7-19/202@ // SPS «Konsul'tantPlyus»*

17. *Otchet o strukture nachisleniya naloga na dobavlenную stoimost' 1-NDS po sostoyaniyu na 01.01.2023, v razreze sub'ektov Rossijskoj Federacii.* – *Federal'naya nalogovaya sluzhba: oficial'nyj sayt*. – 2023. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn38/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (data obrashcheniya: 07.06.2023)

18. Nalivajchenko M. S., Filatova I. I. *Effektivnost' koncepcii sistemy planirovaniya vyezdnyh nalogovyh proverok vo vremeni* / M. S. Nalivajchenko, I. I. Filatova // *Uchenye zapiski Tambovskogo otdeleniya RoSMU*. – 2015. – № 4. – S. 185-191.

19. *Nalogovyy kodeks Rossijskoj Federacii. CHast' pervaya : Feder. zakon RF ot 31 iyulya 1998 g. № 146-FZ : (red. ot 18.03.2023) // SPS «Konsul'tantPlyus».*

20. Komarova G. P. *Sistema riskov v nalogovom kontrole* / G. P. Komarova, O. V. Zmanovskaya, G. M. Kasatkina // *Baikal Research Journal*. – 2022. – T. 13, № 3.