Тютюгина, Анна Викторовна. Оценка и минимизация налоговых рисков, связанных с планированием и проведением выездных налоговых проверок : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Тютюгина Анна Викторовна; [Место защиты: Байкал. гос. ун-т экономики и права].- Иркутск, 2013.- 217 с.: ил. РГБ ОД, 61 14-8/443

**Содержание к диссертации**

Введение

**1 Содержание и место в системе налогового контроля рисков, связанных с планированием и проведением выездных налоговых проверок 14**

1.1 Экономическая сущность налогового контроля и роль выездных налоговых проверок в системе налогового контроля 14

1.2 Теоретические подходы к определению налоговых рисков в Российской Федерации 34

1.3 Риски, связанные с планированием и проведением выездных налоговых проверок 52

**2 Влияние налоговых рисков на эффективность выездных налоговых проверок 61**

2.1 Оценка налоговых рисков и их влияния на эффективность выездных налоговых проверок 61

2.2 Факторный анализ влияния налоговых рисков на эффективность выездных налоговых проверок 96

**3 Минимизация рисков, связанных с планированием выездных налоговых проверок 105**

3.1 Оценка и апробация критериев Концепции системы планирования выездных налоговых проверок на данных отчётности добросовестных налогоплательщиков 105

3.2 Совершенствование критериев действующей Концепции системы планирования выездных налоговых проверок 129

Заключение 191

Список использованных источников

* [Теоретические подходы к определению налоговых рисков в Российской Федерации](http://www.dslib.net/finansy/ocenka-i-minimizacija-nalogovyh-riskov-svjazannyh-s-planirovaniem-i-provedeniem.html#5448311)
* [Риски, связанные с планированием и проведением выездных налоговых проверок](http://www.dslib.net/finansy/ocenka-i-minimizacija-nalogovyh-riskov-svjazannyh-s-planirovaniem-i-provedeniem.html#5448312)
* [Факторный анализ влияния налоговых рисков на эффективность выездных налоговых проверок](http://www.dslib.net/finansy/ocenka-i-minimizacija-nalogovyh-riskov-svjazannyh-s-planirovaniem-i-provedeniem.html#5448313)
* [Совершенствование критериев действующей Концепции системы планирования выездных налоговых проверок](http://www.dslib.net/finansy/ocenka-i-minimizacija-nalogovyh-riskov-svjazannyh-s-planirovaniem-i-provedeniem.html#5448314)

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.** Последствия мирового финансового кризиса поставили перед органами, ответственными за разработку и реализацию налоговой политики государства, две противоречивые задачи: обеспечение наполняемости бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и снижение уровня налогового бремени хозяйствующих субъектов. Необходимые для решения этих задач резервы кроются в совершенствовании системы налогового администрирования. На протяжении многих лет в основных направлениях налоговой политики делается акцент на повышении эффективности мероприятий предварительного, текущего и последующего налогового контроля.

Большинство экспертов сходятся во мнении, что наиболее результативными среди мероприятий налогового контроля являются выездные налоговые проверки. Вместе с тем, выездная налоговая проверка (ВНП) представляет собой наиболее дорогостоящее мероприятие налогового контроля с точки зрения совокупности бюджетных затрат на его осуществление. В этой связи, возможность проведения любой малорезультативной выездной налоговой проверки становится потенциальным налоговым риском государства. Высокий показатель результативности выездных налоговых проверок во многом зависит от качества системы планирования ВНП: состава отобранных для проверки налогоплательщиков, предмета, периода проверки и других параметров. Таким образом, повышение результативности ВНП неразрывно связано со снижением уровня налоговых рисков планирования налогового контроля. Необходимо также отметить, что проведение выездной проверки добросовестного налогоплательщика (чаще всего малорезультативной) также является налоговым риском самого налогоплательщика. Таким образом, снижение таких налоговых рисков одинаково выгодно как для государства, так и для добросовестных налогоплательщиков.

Попытка управления результативностью ВНП предпринята налоговыми органами в 2007 году, когда Приказом ФНС от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333 была утверждена Концепция планирования выездных налоговых проверок, и до сих пор этот документ остается предметом научных дискуссий. На данный момент Концепция содержит двенадцать общедоступных критериев самостоятельной оценки налоговых рисков налогоплательщиками. Очевидно, что эти критерии должны выявлять недобросовестных налогоплательщиков. Однако статистика налоговых органов свидетельствует о снижении общего показателя результативности выездных налоговых проверок на протяжении периода с 2009 года по 2011 год.

Поскольку налоговые органы осуществляют не только проведение налогового контроля, но и доначисляют налоги, сборы, пени и штрафы по результатам контрольных мероприятий, то, как заинтересованные лица, они производят доначис-

ления не всегда на законных основаниях. Такие доначисления налогоплательщиками нередко оспариваются в различных инстанциях и в бюджет фактически не поступают. Показатель эффективности ВНП, рассчитываемый, как соотношение сумм доначислений, поступивших в бюджеты, к суммам произведенных доначислений, может составлять менее 65%. Очевидно, что агрессивная политика налоговых органов, характеризующаяся высоким уровнем налогового риска, наносит ущерб не только государству, но и финансово-хозяйственной деятельности добросовестных налогоплательщиков. Вместе с тем, налоговые органы не оценивают свои налоговые риски, поэтому не имеют возможности эффективно ими управлять.

В этой связи особую актуальность в настоящее время приобрело понятие налогового риска, причем как для налогоплательщиков (поскольку именно они несут бремя непредвиденных потерь), так и для налоговых органов (проводящих малорезультативные ВНП, а также производящих доначисления с высокой степенью риска оспаривания налогоплательщиками таких доначислений). Кроме того, в настоящее время представляется актуальным разработка конкретных методик оценки и снижения налоговых рисков, связанных с процессами планирования и проведения мероприятий налогового контроля.

**Степень научной разработанности проблемы.** Настоящее исследование основано на изучении теоретических разработок проблем налогообложения в трудах отечественных и зарубежных ученых. Общетеоретические основы налогообложения были разработаны в трудах А. Смита, А. Лаффера, Дж. Стиглица и др. Проблемам налогообложения в Российской Федерации посвящены работы Алиева Б. X., Брызгалина А. В., Врублевской О. В., Дадашева А. 3., Евстигнеева Е. Н., Заяц Н. Е., Майбурова И. А., Павловой Л. П., Панского В. Г., Паскачева А. Б., Поляка Г. Б., Пушкаревой В. М., Починка А. П., Пинской М. Р., Рязановой Н. И., Романовского М. В., Самарухи В.И., Черника Д. Г., Шаталова С. Д., Юткиной Т.Ф. и др.

Юридические аспекты налогообложения рассмотрены в трудах Гаджиева Г.А., Кучерова И.И, Петровой Г.В., Пепеляева С.Г., Михайловой О.Р., Щевелевой Н.А. и др.

Проблемам налогового администрирования, вопросам теории и практики налогового контроля посвящены работы Бурцева В.В., Дёмина А.В., Елизаровой Н.В., КвашиЮ.Ф., Кормилицына А.С., Крохиной Ю.А., Ногиной О. А., Пантюшо-ва О.В, Пороло Е.В., Романова А.Н., Смирновой Е.Е., Титова А. С, Ялбулгано-ва А.А. и др.

Общие вопросы, связанные с теорией рисков, раскрыты в работах Бригхем Ю., Вентцель Е.С., Волкова И.М., Вьюкова М.Л., Гапенски Л., Гратового П.Г., Гранатуро-ва В.М., Романова B.C., Рубенчика А., Хохлова Н.В., Черкасова В.В., Б. Эдвардса и др.

Большинство исследователей, в работах которых присутствует понятие налогового риска, рассматривают налоговые риски исключительно в деятельности налогоплательщиков. С этой точки зрения налоговые риски исследованы в работах

Калашниковой Э.Л., Мигуновой М.И., Цыркуновой Т.А., Минеевой Г.И., Тихонова Д.Н., Липника Л.Г., Щекина Д.М. и др. Некоторые авторы (Филина Ф.Н., Че А.Ю., Иванян А.Г.) выделяют не только налогоплательщиков в качестве субъектов налогового риска, но и государство. Однако в трудах указанных авторов отмечается, что и источники, и виды налоговых рисков различаются для налогоплательщиков и для государства. Вместе с тем, часть налоговых рисков присуща деятельности всех субъектов налоговых правоотношений. Очевидно, что оценка таких рисков и управление ими становится одной из первоочередных задач для исследователей. Это определило актуальность диссертационного исследования методологических основ оценки и снижения налоговых рисков, связанных с проведением выездных налоговых проверок, с целью повышения эффективности налогового контроля.

**Цель и задачи исследования.** Цель исследования состоит в том, чтобы, опираясь на теоретические представления о задачах и принципах налогового контроля и о налоговых рисках, разработать методические подходы к оценке и минимизации налоговых рисков при планировании и проведении выездных налоговых проверок.

Реализация поставленной цели исследования потребовала последовательного решения системы взаимосвязанных задач:

исследовать экономическую сущность налогового контроля, определить его основополагающие принципы, а также обозначить место выездных налоговых проверок в системе налогового контроля;

раскрыть понятие, сущность, источники и виды налоговых рисков в Российской Федерации, обозначить различия и сходства налоговых рисков различных субъектов налоговых правоотношений;

охарактеризовать виды, источники рисков при планировании и проведении выездных налоговых проверок;

разработать основные методические подходы к оценке рисков выездных налоговых проверок, а также предложить практические методы снижения рисков ВНП на основе полученных оценок;

оценить влияние различных видов налоговых рисков на эффективность выездных налоговых проверок

апробировать существующую концепцию системы планирования выездных налоговых проверок (ВНП), показать основные недостатки существующей концепции;

усовершенствовать критерии отбора налогоплательщиков для проведения ВНП.

**Объектом исследования** является рисковая составляющая отношений, возникающих между налоговыми органами и налогоплательщиками в процессе планирования, организации и проведения мероприятий выездных налоговых проверок.

**Предметом исследования** стали налоговые риски, связанные с планированием и проведением выездных налоговых проверок.

**Рабочая гипотеза диссертационного исследования.** В качестве гипотезы выдвинуто предположение, что успешность ВНП зависит не только от объёмов доначислений, но и от взыскиваемое недоимок. Недопоступление доначислений по различным причинам можно считать налоговым риском государства, и для того, чтобы управлять им, необходимо такой налоговый риск оценить.

**Область исследования.** Исследование проведено в рамках специальности 08.00.10 - «Финансы, денежное обращение и кредит», область исследования -3.19. «Теория принятия решений и методы управления финансовыми и налоговыми рисками».

**Методологическую и теоретическую основу исследования** составляют важнейшие положения современной экономической теории и теорий налогообложения, научные труды и методологические разработки учёных в области налогообложения, законодательные и нормативные документы, в том числе Налоговый кодекс РФ, материалы судебных разбирательств по налоговым спорам, статьи в периодических изданиях, посвященные проблемам планирования, организации и проведения мероприятий налогового контроля в РФ.

В процессе исследования применялись следующие методы научного познания: методы сравнения, анализа и синтеза, индукции и дедукции, апробации, моделирования, методы математической статистики и теории вероятностей.

**Информационно-аналитическую базу** исследования составили данные и официальные статистические материалы Росстата и ФНС России, данные отчётности добросовестных налогоплательщиков, теоретические и фактические материалы, содержащиеся в работах отечественных и зарубежных экономистов, в периодических изданиях и на сайтах Интернета, в справочных пособиях, материалах научно-практических конференций и семинаров.

**Наиболее значимые научные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:**

на основе исследования представления российских учёных экономистов о сущности налогового контроля, его целях и задачах дополнен состав принципов налогового контроля;

уточнён видовой состав налоговых рисков государства и налогоплательщиков, что позволило выделить общие источники налоговых рисков государства и налогоплательщиков (неопределённость российского налогового законодательства, неэффективная система планирования ВНП, несоблюдение налогового законодательства проверяющими лицами);

предложены дополнительные показатели оценки качества планирования ВНП, на основе применения которых доказана необходимость минимизации рисков планирования ВНП;

разработана методика оценки налоговых рисков, связанных с планированием и проведением выездных налоговых проверок, основанная на анализе налоговых споров и применении методов математической статистики, позволяющая органам ФНС принимать меры по минимизации соответствующей группы рисков для повышения эффективности выездных налоговых проверок;

предложено с помощью методики факторного анализа оценивать влияние различных групп рисков на эффективность выездных налоговых проверок, что позволит более точно определить необходимый комплекс мер по повышению эффективности ВНП;

на основе апробации критериев действующей Концепции системы планирования выездных налоговых проверок на данных отчётности добросовестных налогоплательщиков усовершенствованы и дополнены критерии отбора налогоплательщиков в план проведения выездной налоговой проверки, применение которых позволит снизить риск проведения малорезультативных ВНП.

**Научная новизна полученных и представленных к защите результатов состоит в следующем:**

на основе анализа теоретических представлений российских учёных экономистов о сущности налогового контроля предложено в составе принципов налогового контроля выделять дополнительную группу качественных принципов, которые должны быть заложены в основу функционирования эффективной системы налогового контроля (принцип результативности, эффективности, минимизации налоговых рисков, принцип благоприятствования добросовестным налогоплательщикам);

на основе анализа теоретических представлений о сущности риска и налогового риска в частности уточнено определение понятия налоговых рисков как связанной с принятием решений возможности для субъекта налоговых правоотношений понести финансовые и иные потери вследствие внезапных или предполагаемых негативных отклонений налоговой среды от ожидаемого состояния, а также правовой неопределенности в налоговой среде, что, на взгляд автора, более полно раскрывает сущность налогового риска, учитывая его двойственный характер как правовой и финансовой категории;

выделены общие источники налоговых рисков государства и налогоплательщиков (неоднозначность российского налогового законодательства, неэффективная система планирования ВНП, несоблюдение налогового законодательства проверяющими лицами), на основе чего обоснована необходимость миними-

зации рисков налогового контроля как для государства, так и для налогоплательщиков;

на основе анализа норм действующего налогового законодательства выявлена математическая взаимосвязь между эффективностью ВНП и результативностью ВНП, скорректированной на показатели оценки налоговых рисков государства;

на основе существующих показателей оценки качества планирования и проведения контрольных мероприятий предложены показатели результативности и эффективности ВНП, учитывающие соотношение доначисленных (взысканных) обязательных платежей к общей сумме налогов и сборов, исчисленной проверенными налогоплательщиками самостоятельно, применение которых на постпроверочном этапе позволит анализировать обоснованность включения налогоплательщика в план проведения ВНП;

на основе использования вероятностных показателей предложены методические подходы к оценке различных видов налоговых рисков государства, что позволило разработать рекомендации по управлению налоговыми рисками;

на основе анализа выявленной математической взаимосвязи между эффективностью ВНП и результативностью ВНП, скорректированной на показатели оценки налоговых рисков государства, предложено с помощью факторного анализа этой взаимосвязи выявлять резервы повышения эффективности ВНП.

**Теоретическая значимость** исследования заключается в совершенствовании теоретических представлений о налоговом контроле и его принципах; налоговых рисках, их источниках и субъектах.

**Практическая значимость** состоит в том, что предложены методические подходы к оценке рисков выездных налоговых проверок, а также способы минимизации таких рисков, что позволит повысить результативность и эффективность выездных налоговых проверок. Помимо этого, практическая значимость результатов исследования состоит в том, что полученные результаты доведены до уровня конкретных предложений по повышению качества планирования мероприятий налогового контроля, совершенствованию критериев Концепции системы планирования ВНП. Обоснованность и достоверность полученных результатов подтверждается использованием в диссертации современных научных исследований, корректной постановкой задач, аргументированным обоснованием необходимости их решения, достоверностью исходных и статистических материалов.

Отдельные разделы научной работы могут послужить базой для дальнейших исследований в области налогообложения, могут быть использованы в преподавании ряда учебных курсов для студентов и магистрантов, а также в программах повышения квалификации специалистов и руководителей ФНС России и других специалистов-управленцев различного уровня.

**Апробация результатов работы.** Материалы, отражающие основные теоретические и методологические положения, выводы и рекомендации, сформулированные в диссертации, докладывались в порядке обсуждения на научно-практических конференциях: XIV Краевом конкурсе учёных и аспирантов «Молодые учёные - Хабаровскому краю» ( январь 2012 г.), межрегиональной научно-практической конференции «Проблемы и перспективы государственного и муниципального управления» (ноябрь 2012 г.), а также на ежегодных научных конференциях ХГАЭП.

**Публикации.** В целом, по теме диссертационного исследования опубликованы 10 научных работ общим авторским объёмом 3,35 п.л., в т.ч. три статьи автора объёмом 1,04 п.л. — в журналах, рецензируемых ВАК Минобрнауки РФ.

**Структура и объем работы** обусловлена целью и задачами, поставленными в данном исследовании. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы (155 наименований) и 7 приложений, содержит 217 страниц.

## Теоретические подходы к определению налоговых рисков в Российской Федерации

Кроме названных выше принципов необходимо добавить еще одну группу авторских принципов, обусловленных требованиями к качеству налогового контроля: — принцип результативности налогового контроля предполагает, что контрольная деятельность должна приносить определенные результаты, например, одним из результатов налоговой проверки может стать обнаружение нарушения (негативный рисковый сценарий для налогоплательщика), другим результатом может быть признание налогоплательщика добросовестным, исполнившим все налоговые обязательства (сценарий безрисковый); — принцип эффективности налогового контроля предполагает полноту взыскания доначисленных по результатам контрольного мероприятия сумм налогов, пени, штрафов; — принцип минимизации налоговых рисков государства означает, что высокое качество подготовки и проведения мероприятий налогового контроля должно свести к минимуму вероятность наступления негативных финансовых последствий для государства (данный принцип тесно связан с принципом эффективности налогового контроля), а также детальный постпроверочный анализ источников налогового риска (неопределённости налогового законодательства, новых схем уклонения от налогообложения, ошибок должностных лиц при проведении налогового контроля) должен способствовать принятию решений в соответствующей области с целью снижения степени риска в будущем; — принцип наибольшего благоприятствования добросовестным налогоплательщикам предполагает, что система налогового контроля должна стимулировать налогоплательщиков исполнять свои обязательства своевременно и в полном объёме. Реализацию на практике последнего принципа достаточно сложно представить. Действительно, что может означать термин «благоприятствование», кроме того, что налоговые органы не включат «добросовестного» налогоплательщика в план ВНП? Вместе с тем, среди инструментов налогового контроля присутствуют такие критичные для налогоплательщика как приостановление операций по счетам в банках, изъятие предметов и документов и другие полномочия. В этом случае, каким образом налоговые органы смогут оценить добросовестность налогоплательщика? Фактически только сам налогоплательщик может точно знать, что он добросовестен, то есть не использует сомнительных схем снижения налогов, прямых способов уклонения от налогообложения, а оптимизирует налогообложение только с помощью тех методов, которые прямо предусмотрены в Налоговом кодексе. Косвенные признаки добросовестности, вместе с тем, существуют. Готовность налогоплательщика к сотрудничеству с налоговыми органами, своевременное представление объяснений по требованию налоговых органов, отсутствие признаков получения необоснованной налоговой выгоды, в конце концов, проведённая выездная налоговая проверка, не обнаружившая серьёзных нарушений и др. Принцип благоприятствования добросовестным налогоплательщикам (несмотря на то, что сложно представить механизмы его реализации) авторской позиции близок, и должен быть заявлен как базовое основополагающее положение, определяющее организацию налогового контроля.

Принцип эффективности также является предметом научных дискуссий. В классическом понимании под эффективностью понимается показатель «качества некоторой системы с точки зрения соотношения результатов и затрат функционирования системы» [108, с. 78]. Эффективность рассматривается как способность системы в процессе ее функционирования производить экономический эффект (потенциальная эффективность) и действительное создание такого эффекта (фактическая эффективность) [64, с. 501]. Г. Эмерсон определяет эффективность как максимально выгодное соотношение между совокупными затратами и экономическими результатами [147, с. 215].

Практически в любом традиционном экономическом справочнике имеется определение экономической эффективности, которая понимается как соотношение результата к затратам на его достижение (конечного результата).

В периодике, научной литературе и программных документах последних лет термин «эффективность» употребляется очень часто. При этом подразумевается ориентация на экономическое и социальное развитие при безусловном учёте критериев эффективности и результативности. В этом контексте необходимо различать эффективность хозяйственной деятельности предприятий и эффективность работы ведомств бюджетной сферы. Так, с помощью устоявшейся методики сложно оценить эффективность научных изысканий, ведь, требуя больших затрат, фундаментальная наука может не давать видимых экономических результатов в течение долгого времени, но это не будет означать низкую эффективность. Эффективность налогового контроля в этом контексте должна представлять собой соотношение доначислений к затратам на содержание налоговых органов. Мы не утверждаем, что такой подход в корне неверен, тем не менее, задачи налогового контроля гораздо шире, чем произведение доначислений, а затраченные ресурсы представляют собой не только объем исполненных бюджетных обязательств, распорядителем которых является ФНС России. Показателями роста эффективности налогового контроля должны быть и увеличение объема доначислений, и повышение числа добросовестных налогоплательщиков (что подразумевает снижение объемов доначислений), и снижение уровня неопределённости налогового законодательства, и уменьшение количества налоговых споров, и общая удовлетворённость налогоплательщиков работой налоговых органов.

Г.И. Шишлов, рассмотрев различные трактовки понятия эффективности в своем исследовании, справедливо, по нашему мнению, отмечает, что использование понятия «эффективность» в контексте соотношения результатов к затратам, исключает самостоятельность категории «эффективность», либо обуславливает тождественность понятий эффективности и КПД. Действительно, трудно согласиться с тем, что «эффективность, рассматриваемая как соотношение, есть просто пропорциональность, простой коэффициент или КПД второго вида». В заключение автор предлагает «отойти от сложившегося рассмотрения эффективности как соотношения результат к затратам» и «определять эффективность таким математическим понятием как вектор», обозначающий направление совершенствования функционирования системы. Действительно, при рассмотрении эффективности, как соотношения результатов к затратам, наиболее эффективный выбор стратегии развития будет определяться рентабельностью, иногда кратковременной. В то время как критерием эффективности может стать долгосрочное, перспективное, инновационное развитие [70, с. 404]. Таким образом, адекватно оценить успешность налогового контроля проблематично из-за наличия временного лага между принятием конкретного решения контролирующим органом и полученным от его реализации конечным эффектом. Принятие решения о доначислении налогов, пени и штрафов после проведения мероприятий налогового контроля - это мгновенный результат, а характеризующие его показатели - это результативность. Вместе с тем, конечный эффект контрольной работы может быть достигнут спустя долгое время и не том масштабе, который ожидался по результатам налоговых проверок. Более того, конечный эффект контрольной

## Риски, связанные с планированием и проведением выездных налоговых проверок

Предложенные в первом разделе показатели результативности и эффективности ВНП положены в основу оценки деятельности налоговых органов.

Необходимо напомнить, что результативность — показатель, который характеризует успешность мероприятий налогового контроля с точки зрения налоговых органов и их осведомленности о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов. Результативность ВНП может характеризовать долю выездных налоговых проверок, по итогам которых были доначислены суммы налогов, пеней либо штрафов, в общем количестве ВНП.

На текущий момент налоговые инспекции оценивают, в основном, следующие показатели результативности выездных налоговых проверок: средний уровень доначислений на одну ВНП, одну результативную ВНП, на одного сотрудника отдела ВНП, в соотношении со средним заработком инспекторов и пр.

Для того чтобы проанализировать, насколько обоснованными были доначисления и сколько было реально перечислено в бюджеты по результатам ВНП, используются различные показатели эффективности ВНП: полнота взыскания доначисленных сумм налоговых платежей, а также средний уровень взысканий на одну проверку. Документы, содержащие эти сведения, предназначены только для служебного пользования, а показатель эффективности не публикуется в общедоступных источниках. По оценкам разных экспертов процент взыскиваемое колеблется от 55 до 80.

Очевидно, что между показателями результативности и эффективности ВНП прослеживается некоторая связь. В первом случае чаще всего анализируются суммы доначислений, а во втором - суммы взысканных доначислений. В этой связи необходимо ответить на вопрос, по каким причинам доначисленные обязательные платежи могут быть не уплачены в бюджеты. Налогоплательщики могут не перечислить в бюджет сумму дополнительно начисленных по результатам ВНП платежей по нескольким причинам: — если были удовлетворены представленные налогоплательщиком возражения по итогам выездной налоговой проверки; — если вышестоящий налоговый орган отменил решение нижестоящего налогового органа о привлечении к налоговой ответственности после обжалования налогоплательщиком; — если суд полностью или частично удовлетворил требования налогоплательщиков в налоговых спорах; — если предприятие по иным причинам не может перечислить платежи в бюджет, например, при недостаточности средств на расчетном счете налогоплательщика.

Очевидно, что возможность отмены или частичной отмены решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности в результате обжалования его в досудебном или судебном порядке является налоговым риском государства в лице налоговых органов.

Приведем снова формулу расчёта эффективности ВНП через результативность ВНП, скорректированную на уровень риска государства. Причём в знаменателе оставим сумму исчисленных налогов по декларациям налогоплательщиков. d - v - а - п (2.1) где Е — эффективность ВНП, рассчитанная как соотношение взысканий по результатам ВНП к сумме налогов и сборов, исчисленной проверенными налогоплательщиками самостоятельно; d — сумма дополнительно начисленных платежей по результатам выездных налоговых проверок; а — сумма дополнительно начисленных платежей, отменённых к уплате вышестоящим налоговым органом по результатам досудебного разбирательства; s — сумма дополнительно начисленных платежей, отменённых к уплате судом по результатам судебного разбирательства; п — сумма дополнительно начисленных платежей, не уплаченная в бюджет по иным причинам; і — сумма исчисленных налогов налогоплательщиками по представленным налоговым декларациям.

Из данной формулы видно, каким образом взаимосвязаны показатели результативности и эффективности ВНП. Эффективность ВНП по своей сути является резудьтатиБностью—проверок-—скорректированной на элементы налогового риска государства (уменьшение дополнительно начисленных по итогам проверок сумм вышестоящим налоговым органом при обжаловании в досудебном порядке и судом при инициировании налогового спора в арбитражном суде), а также на риск неуплаты по иным причинам, например, риск неплатёжеспособности недобросовестного налогоплательщика. Таким образом, для повышения показателей эффективности необходимо повысить показатели результативности и снизить уровень налоговых рисков государства. Преобразование формулы 2.1 может расширить спектр анализируемых показателей результативности и налоговых рисков. \_ d-v-a-s-n\_ d-v-a-s-n г р d /о i\ і е= х х—-—х—;—, (2.2) где г — количество результативных проверок; p — количество проверок.

## Факторный анализ влияния налоговых рисков на эффективность выездных налоговых проверок

По математическому ожиданию уменьшения суммы дополнительно начисленных платежей по удовлетворённым возражениям на одну результативную ВНП наблюдается иная динамика отличная от той, что наблюдалась по общему количеству проверок. Если в 2009 году этот показатель равнялся 192 тыс. руб. на одну результативную ВНП, то в 2010 году он возрос до 412 тыс. руб., а в 2011 году — до 499 тыс. руб..

Из таблицы видно, что математическое ожидание дополнительно начисленных платежей по удовлетворённым возражениям налогоплательщиков по актам выездных налоговых проверок стремительно растёт с каждым годом. В 2010 году этот показатель вырос примерно в два раза по сравнению с 2009 годом. Такая ситуация свидетельствует о снижении общего уровня квалификации проверяющих инспекторов, а также о незнании ими процедур и протоколов, обязательных для исполнения при проведении мероприятий—налогового-контроля—Вполне-возможно—что ттричиной-этому становится постоянная смена кадров и низкий уровень оплаты труда государственных служащих. Кроме того, рост этого показателя может свидетельствовать о более активном стремлении налогоплательщиков оспаривать акты налоговых органов. Вероятно, неплохая статистика разрешения налоговых споров, а также нехватка денежных средств для удовлетворения требований налоговых органов стимулируют налогоплательщиков тщательно изучать процессуальное налоговое законодательство и инициировать налоговые споры.

В 2011 году искомый показатель также увеличился по сравнению с 2010 годом, но темпы роста снизились. Это может свидетельствовать о повышении уровня квалификации сотрудников налоговых органов в части оформления процедур и результатов проведения мероприятий выездного налогового контроля.

Кроме того, рост математического ожидания уменьшения суммы дополнительно начисленных платежей по удовлетворённым возражениям на одну результативную ВНП обусловлен увеличением средних сумм доначислений на одну результативную проверку. Таким образом, можно говорить о некой зависимости между результативностью проверки и возникающим налоговым рисков государства по этим проверкам.

Другим источником налогового риска государства становятся факты подачи жалоб в вышестоящие налоговые органы на действия (бездействие) инспекторов налоговых органов. На этапе рассмотрения таких жалоб также рассматриваются, в основном, только процедурные вопросы проведения выездных налоговых проверок, то есть математическое ожидание суммы обжалованных и отменённых вышестоящими налоговыми органами доначислений также характеризует уровень налогового риска государства, источником которого стала некомпетентность представителей налоговых органов. В приложении В представлены результаты работы отделов досудебного аудита налоговых органов. Этот отдел в структуре налогового органа рассматривает в административном порядке налоговые споры, заявлениям жалобы—налогоплательщиков—на—акты—налотовьтх органов ненормативного характера, а также осуществляет рассмотрение возражений налогоплательщиков.

Исходя из данных приведённой в приложении таблицы, можно сделать вывод о том, что доля жалоб, удовлетворённых вышестоящими налоговыми органами постепенно снижается почти по всем основным налогам и сборам. Общая динамика также свидетельствует о снижении уровня налогового риска государства, связанного с отменой решений о привлечении к налоговой ответственности вышестоящими налоговыми органами. Такое снижение на фоне растущего налогового риска по удовлетворённым возражениям, вероятно, обусловлено тем фактом, что большинство жалоб на нарушения процедуры проведения ВНП стали удовлетворяться уже на уровне руководителя самого налогового органа, проводившего проверку, без апеллирования в вышестоящие налоговые органы.

Расчёт математического ожидания средней суммы обжалованных и отменённых доначислений по решениям налоговых органов о привлечении налогоплательщиков к налоговой ответственности можно произвести по формуле 2.9: М(а) = 1Р. Х,, (2.9) 1-1 где Pi - это вероятность удовлетворения жалобы налогоплательщика по результативному акту выездной налоговой проверки на сумму из і-того интервала;

Хі - средняя сумма і-того интервала; Для того, чтобы произошло событие «обжалованные решения по результатам выездной налоговой проверки были отменены или частично отменены» необходимо, чтоб наступило еще одно событие «решение о привлечении к налоговой ответственности по результатам выездной налоговой проверки было обжаловано налогоплательщиком в вышестоящем налоговом органе».

В соответствии с правилом умножения вероятностей необходимо перемножить вероятности этих двух событий. Получим формулу вычисления математического ожидания отменённых вышестоящими налоговыми органами сумм доначислений по удовлетворённым жалобам: М(а) = 1Р. Х.= - -х Аі , (2.10) где Ua і - это количество удовлетворённых вышестоящим налоговым органом жалоб налогоплательщиков, сумма отменённых доначислений по которым относится к і-ому интервалу; г - это количество результативных ВНП; А і - это средняя сумма из і-ого интервала отменённых доначислений.

В соответствии с приведёнными формулами в приложении Г представлен расчёт математического ожидания отменённых вышестоящими налоговыми органами сумм доначислений по удовлетворённым жалобам налогоплательщиков на решения о привлечении к налоговой ответственности по результатам ВНП. В таблице 2.11 представлены результаты расчётов. Таблица 2.11 Расчёт математического ожидания уменьшения суммы удовлетворённых возражений налогоплательщиков по актам выездных налоговых проверок за 2009 — 2011 годы по Хабаровскому краю. Показатель 2009 2010 2011 Количество результативных ВНП 874 930 580 Подано жалоб в вышестоящий налоговый орган 115 172 140 Удовлетворено жалоб 79 73 33 Сумма отменённых вышестоящим налоговым органом доначислений, тыс. руб. 121010 255661 111022 Математическое ожидание суммы отменённых вышестоящим налоговым органом доначислений (из результатов расчёта, приведённого в Приложении Г), тыс. руб. 138,8 274,7 191,9 Источник: Составлено и рассчитано автором на основе данных УФНС России по Хабаровскому краю.

Исходя из данных таблицы\_можно-сдеда-ть-вы-вод—что-математитескоё" ожидание отменённых вышестоящими налоговыми органами сумм доначислений по удовлетворённым жалобам налогоплательщиков на решения налоговых органов, вынесенные по актам выездных налоговых проверок, стремительно растёт в период с 2009 по 2010 годы, а затем также стремительно снижается. В 2010 году этот показатель вырос более чем в два раза по сравнению с 2009 годом. Такая ситуация, как и результаты предыдущего анализа, могла бы свидетельствовать о снижении общего уровня квалификации проверяющих инспекторов, а также о незнании ими процедур и протоколов, обязательных для исполнения при проведении мероприятий налогового контроля. Кроме того, такой стремительный рост, по нашему мнению, обусловлен тем, что с 2009 года вступила в силу норма статьи 101.2 Налогового кодекса РФ, согласно которой решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе.

## Совершенствование критериев действующей Концепции системы планирования выездных налоговых проверок

Таким образом, проанализировав отчётность исследуемых предприятий, можно прийти к выводу, что для них весьма велик риск проведения выездной налоговой проверки. Необходимо отметить, что при проведении выездной налоговой проверки налоговые органы редко и только в исключительных случаях могут позволить себе безрезультатную налоговую проверку. Таким образом, показатель результативности выездных налоговых проверок по Хабаровскому краю составил в 2011 году примерно 99%.

Все данные предприятия-объекты исследования являются вполне добросовестными налогоплательщиками, которые не используют налоговых схем, отношений с фирмами-однодневками, не выстраивают «цепочки контрагентов» и иными сомнительными способами не уменьшают суммы налогов к уплате в бюджет. Необходимо отметить, что в действительности немногие предприятия, не являющиеся монополистами или крупнейшими налогоплательщиками, могут позволить себе быть добросовестными налогоплательщиками. Тем не менее, за последние три года выездному налоговому контролю подверглись двое из десяти налогоплательщиков: «Т» и «Р». Организации «Р» в результате было доначислено около 16 млн. рублей, что по законодательству того времени могло стать причиной возбуждения уголовного дела (статья 199 УК РФ). После судебного разбирательства, инициированного организацией «Р», суд удовлетворил требования налоговых органов только в сумме 316 тысяч рублей. С одной стороны, эффективность налогового контроля очевидна: сумма конечных начислений превысила затраты на проведение выездной налоговой проверки. Вместе с тем, сумма окончательных требований налоговых органов по результатам проверки составила менее 0,1% от общей суммы самостоятельно исчисленных и -уплаченн-ых-организацией-налогов-и-сборов-за-проверенные—три-года Э-т-и—t6 млн. и 316 тыс. рублей можно считать налоговым риском добросовестного налогоплательщика, так как эти доначисления связаны не с умышленными действиями налогоплательщика по уходу от налогообложения, а с неверным толкованием законодательства и ошибками бухгалтеров.

Такая политика налоговых органов не способствует режиму благоприятствования добросовестным налогоплательщикам, заявленному Концепцией планирования выездных налоговых проверок. Кроме того, из анализа данных отчётности исследуемых организаций следует, что по большинству критериев налогоплательщики не соответствуют представлениям налоговых органов о добросовестных налогоплательщиках, что является источником налоговых рисков не только для организаций-объектов исследования, но и для государства в целом, неэффективно распоряжающегося своими ресурсами.

Следовательно, положения Концепции планирования выездных налоговых проверок нуждаются в тщательном анализе и пересмотре.

Проведенный анализ данных отчётности нескольких предприятий показал, что критерии Концепции планирования выездных налоговых проверок нуждаются в доработке, а само принятие Концепции не обеспечивает эффективность работы налоговых органов и не всегда способствует росту уровня экономической безопасности государства в целом. Причем, это замечание касается практически всех критериев Концепции.

Критерий налоговой нагрузки налогоплательщика, на наш взгляд, объективен, вместе с тем, необходимо отметить отдельные недостатки данного критерия.

Необходимо отметить, что средняя налоговая нагрузка по отрасли может очень сильно различаться—в—зависимое-ти— от—многих— факторов": степени развития транспортной, финансовой и иных инфраструктур, плотности населения, установления налоговых и иных льгот для вида деятельности в данном административно-территориальном делении, общего уровня экономического развития региона, выбранного режима налогообложения, а также от конкретного вида деятельности хозяйствующего субъекта. Например, в концепции средняя налоговая нагрузка в такой отрасли, как добыча полезных ископаемых, конкретизирована только для добычи топливно-энергетических полезных ископаемых и прочих полезных ископаемых. При этом не учитывается размер производимых материальных затрат на добычу, степень трудоемкости, фондоемкости, развитости сбытовой инфраструктуры, территориальные условия, влияющие на размер фонда заработной платы, и прочие условия. Тем не менее, все вышеназванные факторы влияют на формирование налоговых баз по налогам, составляющим основную налоговую нагрузку предприятий: налогу на прибыль, НДС, страховых взносов с фонда оплаты труда.