Подоляко, Мирослава Николаевна. Критериальная оценка налогоплательщиков для планирования выездных налоговых проверок : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Подоляко Мирослава Николаевна; [Место защиты: Иван. гос. хим.-технол. ун-т].- Нижний Новгород, 2013.- 174 с.: ил. РГБ ОД, 61 13-8/1838

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Планирование выездных налоговых проверок как основной этап организации налогового контроля: теоретические подходы 9**

1.1. Содержание налогового контроля 9

1.2. Роль планирования выездных налоговых проверок в системе налогового контроля 22

1.3. Теоретические подходы к планированию выездных налоговых проверок 34

**Глава 2. Систематизация существующих подходов к планированию выездных налоговых проверок 45**

2.1. Проблемы Концепции системы планирования выездных налоговых проверок и пути их решения 45

2.2. Анализ действующей системы планирования выездных налоговых проверок в районной инспекции ФНС России (на примере г. Нижнего Новгорода) 65

2.3. Совершенствование планирования выездных налоговых проверок на основе дифференциации категорий налогоплательщиков 76

**Глава 3. Критериальная оценка налогоплательщиков при планировании выездных налоговых проверок 92**

3.1. Интегральная оценка налогоплательщиков в целях планирования выездных налоговых проверок 92

3.2. Методика расчета комплексного показателя оценки зон налоговых рисков в деятельности налогоплательщика 107

3.3. Эффективность критериальной оценки зон налоговых рисков и распределения налогоплательщиков по категориям в районной инспекции ФНС России (на примере г. Нижнего Новгорода) 118

Заключение 128

Список использованной литературы

* [Роль планирования выездных налоговых проверок в системе налогового контроля](http://www.dslib.net/finansy/kriterialnaja-ocenka-nalogoplatelwikov-dlja-planirovanija-vyezdnyh-nalogovyh.html#5382431)
* [Теоретические подходы к планированию выездных налоговых проверок](http://www.dslib.net/finansy/kriterialnaja-ocenka-nalogoplatelwikov-dlja-planirovanija-vyezdnyh-nalogovyh.html#5382432)
* [Анализ действующей системы планирования выездных налоговых проверок в районной инспекции ФНС России (на примере г. Нижнего Новгорода)](http://www.dslib.net/finansy/kriterialnaja-ocenka-nalogoplatelwikov-dlja-planirovanija-vyezdnyh-nalogovyh.html#5382433)
* [Методика расчета комплексного показателя оценки зон налоговых рисков в деятельности налогоплательщика](http://www.dslib.net/finansy/kriterialnaja-ocenka-nalogoplatelwikov-dlja-planirovanija-vyezdnyh-nalogovyh.html#5382434)

**Введение к работе**

**Актуальность научного исследования**

Утверждение Концепции системы планирования выездных налоговых проверок и общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков сделало процесс планирования выездных налоговых проверок из закрытого доступным, открытым и привело к появлению различных мнений и точек зрения по вопросам теории планирования выездных налоговых проверок. В настоящее время представляется возможным оценить различные подходы на основе анализа результатов использования Концепции системы планирования выездных налоговых проверок.

Актуальность исследований в данной области обусловлена тем, что повышение эффективности контрольной работы – важнейшая составляющая в деятельности налоговых органов с точки зрения обеспечения доходов бюджета и уменьшения расходной его части, связанной с функционированием налоговой службы.

Отбор налогоплательщиков при планировании выездных налоговых проверок занимает ключевую позицию в контрольной деятельности налоговых органов. С одной стороны, выездные налоговые проверки должны проводиться в отношении налогоплательщиков, допускающих существенные нарушения налогового законодательства. С другой стороны, налоговые органы должны избегать включения в план выездных налоговых проверок добросовестных налогоплательщиков, у которых отсутствуют значительные нарушения, способные повлечь доначисления налогов, пени и штрафных санкций по результатам проверки.

Роль выездных налоговых проверок обусловливает повышенное внимание к разработке теоретических и методических вопросов, связанных с совершенствованием отбора налогоплательщиков для планирования выездных налоговых проверок с позиций принципов эффективности, экономичности, максимальной целесообразности.

**Степень разработанности темы исследования**

Вопросы налогового контроля и планирования выездных налоговых проверок исследуются в трудах многих отечественных ученых и специалистов в области финансов и налогообложения.

Фундаментальные вопросы теории налогообложения представлены в трудах А.В. Брызгалина, Е.С. Вылковой, В.Е. Леонтьева, Ю.М. Лермонтова, И.В. Осокиной, М.В. Романовского, Д.Г. Черника и др.

Общие вопросы и проблемы, связанные с контрольной деятельностью налоговых органов, рассматриваются в некоторых работах, в частности: И.М. Александрова, О.А. Братухина, А.Н. Головкина, О.А. Гришановой, Е.Н. Евстигнеева, И.И. Кучерова, Е.Е. Смирновой. Концепция системы планирования и общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков налогоплательщиков и ее применение налоговыми органами анализируется А.З. Дадашевым, Т.Ш. Камалиевым, В.Г. Пансковым, Т.В. Шевцовой. Значительное внимание методическим аспектам проведения налоговых проверок и сравнительному анализу форм налогового контроля уделяется Э.С. Митюковой, Г.Г. Нестеровым, К.В. Новоселовым, А.Э. Сердюковым, С.А. Таракановым, О.В. Родиной.

Несмотря на неослабевающий интерес к проблемам налогового контроля, в работах как теоретического, так и прикладного характера проблемам отбора налогоплательщиков при планировании выездных налоговых проверок уделено недостаточно внимания.

Можно констатировать, что в целом теоретические и методические вопросы отбора и планирования выездных налоговых проверок требуют углубленного исследования.

**Целью диссертационного исследования** является научное обоснование критериальной оценки налогоплательщиков для планирования выездных налоговых проверок.

Достижение поставленной цели исследования требует решения следующих основных **задач**:

1. Исследовать существующий подход к планированию выездных налоговых проверок, определить место Концепции системы планирования выездных налоговых проверок в нем.
2. Выявить и сгруппировать структурные особенности и методологические недостатки Концепции и общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков с целью их совершенствования.
3. Разработать классификацию критериев оценки деятельности налогоплательщиков, на основании которых осуществляется планирование выездных налоговых проверок.
4. Предложить систему атрибутов, служащих основанием для классификации налогоплательщиков по категориям в целях отбора при планировании выездных налоговых проверок для снижения объема контрольных мероприятий и их конкретизации.
5. На основе классификации налогоплательщиков по категориям разработать алгоритм отбора налогоплательщиков для планирования выездных проверок.
6. Разработать методику интегральной оценки налогоплательщиков на основе системы критериев и их дифференциации с использованием интегрированного показателя оценки налогоплательщиков, базирующегося на расчете отклонений расчетных значений от установленных или принятых за эталон значений.

**Объектом исследования** выступают инспекции Федеральной налоговой службы России.

**Предметом исследования** являются методы оценки налогоплательщиков в контрольной деятельности инспекций ФНС России при планировании выездных налоговых проверок.

**Теоретико-методологической основой исследования** послужили научные труды отечественных ученых и специалистов в области финансов и налогообложения, посвященные исследованию контрольной работы налоговых органов и планирования выездных налоговых проверок; публикации по исследуемой проблеме в периодической печати, материалы международных, всероссийских, региональных научно-практических конференций и семинаров, авторефераты диссертаций по налоговой проблематике; статистические и отчетные данные, бухгалтерская и налоговая отчетность предприятий; законодательные и нормативные акты; материалы информационных агентств, российских официальных сайтов, представленные в глобальной сети Internet.

Для решения поставленных задач применялись формализованные и неформализованные аналитические процедуры: методы системного анализа, экспертных оценок, и методы теории статистики, в том числе: анализа динамики явления, метод группировок, сравнительного и факторного анализа.

**Научная новизна диссертационного исследования** состоит в разработке и научном обосновании подхода к критериальной оценке, базирующегося на дифференциации критериев оценки и налогоплательщиков в целях совершенствования планирования выездных налоговых проверок.

Научная новизна конкретных итогов исследования заключается в следующих сформулированных и обоснованных результатах, выносимых на защиту:

1. Определен теоретический подход к планированию выездных налоговых проверок на основе формирования системы отбора налогоплательщиков.
2. Сгруппированы критерии отбора налогоплательщиков в целях формализации оценки значений критериев отдельных видов.
3. Система критериев дополнена показателем - соотношение темпов изменения налоговых поступлений в сравнении с темпом изменения уровня совокупного дохода налогоплательщика для выявления возможного ухода от налогообложения.
4. Дифференцированы налогоплательщики по основе значимости нарушений ими налогового законодательства и по объему совокупного дохода в целях отбора налогоплательщиков с целью снижения объема и инструментария контрольных мероприятий и их конкретизации.
5. Предложен алгоритм отбора налогоплательщиков для планирования выездных проверок на основании распределения налогоплательщиков по категориям, совокупному доходу и видам экономической деятельности.
6. Разработана методика интегральной оценки налогоплательщиков на основе системы критериев и их дифференциации с использованием интегрированного показателя оценки налогоплательщиков, базирующегося на расчете отклонений расчетных значений от установленных или принятых за эталон значений.

**Теоретическая значимость работы** состоит в развитии теоретических основ налогового администрирования и налогового контроля в части планирования выездных налоговых проверок. Разработан новый методологический подход к отбору налогоплательщиков на основе их дифференциации и критериальной оценки. Предложен интегральный показатель оценки налогоплательщиков, отражающий степень отклонения каждого критерия от установленного или принятого за эталон значения. Разработаны методические рекомендации по отбору налогоплательщиков на основе предложенного подхода.

**Практическая значимость работы** заключается в возможности применения основных положений и изложенных в ней аналитических выводов в практической деятельности инспекциями ФНС России при решении задач оптимизации планирования выездных налоговых проверок для повышения эффективности и результативности проводимых выездных налоговых проверок, и, как следствие, повышение результатов контрольной работы налоговых органов с учетом специфики окружающей социально-экономической среды.

Теоретические и методологические положения диссертационной работы могут использоваться в учебном процессе: высших учебных заведений в курсах «Налоги и налогообложение», «Налоговое планирование»; подготовки и повышения квалификации специалистов по налогообложению, а также в научных исследованиях финансовой деятельности.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения работы были представлены на обсуждение на 8 научно-практических конференциях разного уровня. Всего опубликовано 13 научных работ общим объемом 4,2 п.л. (вклад соискателя – 3,4 п.л.), в том числе 4 работы в научных изданиях, входящих в перечень, рекомендуемый Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки РФ. Полученные результаты диссертационного исследования применяются в работе инспекциями ФНС России по Нижегородскому району г. Нижнего Новгорода, по Московскому району г. Нижнего Новгорода и при чтении лекций и проведении практических занятий со студентами Нижегородского института управления – филиала ФГБОУ ВПО РАНХИГС по специальности «Финансы и кредит» по дисциплинам «Налоги и налогообложение», «Налоговое планирование» и др.

**Объем и структура работы.** Цели и задачи диссертационного исследования предопределили его структуру. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы (170 наименований) и 5 приложений; содержит 149 страниц основного текста, 22 таблицы, 11 рисунков.

## Роль планирования выездных налоговых проверок в системе налогового контроля

Неотъемлемой частью финансовой деятельности любого хозяйствующего субъекта - государства, муниципального образования, юридического лица и других - является финансовый контроль. Наличие финансового контроля объективно обусловлено тем, что финансам как экономической категории присущи не только распределительная, но и контрольная функции.

Финансовый контроль предполагает внутренний контроль, осуществляемый самим хозяйствующим субъектом на различных этапах деятельности, и внешний контроль в установленном правовыми нормами порядке, осуществляемый всей системой органов государственной власти и местного самоуправления, в том числе специальными контрольными органами при участии общественных организаций, трудовых коллективов и граждан.

Особое место в системе государственного финансового контроля объективно и субъективно принадлежит налоговому контролю. Так, ст. 57 Конституции РФ предусмотрена обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы.

Заслуженный юрист России И.И. Кучеров считает, что «налоговый контроль следует определить как важнейшее направление финансового контроля, представляющее собой деятельность обладающих соответствующей компетенцией субъектов налогообложения с использованием специальных форм и методов, нацеленную на создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков и налоговых агентов, при котором исключаются нарушения налогового законодательства или их число незначительно» [91, с. 189-190]. Романовский М.В. и Врублевская О.В. полагают, что «государственный налоговый контроль - это система мероприятий по проверке законности, целесообразности и эффективности действий по формированию денежных фондов государства на всех уровнях управления и власти в части налоговых доходов; выявлению резервов увеличения налоговых поступлений в бюджет и улучшению налоговой дисциплины; совокупность приемов и способов, используемых органами власти и управления, которые обеспечивают соблюдение налогового законодательства, правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов в бюджет. Налоговый контроль как элемент управления налогообложением является необходимым условием существования эффективной налоговой системы; обеспечивает обратную связь налогоплательщиков с органами государственного управления, которые наделены особыми правами и полномочиями по всем вопросам налогообложения. Налоговый контроль - завершающая стадия управления налогообложением, один из элементов методики планирования налоговых доходов бюджета» [106, с. 350].

Другие значения термина «налоговый контроль», рассматриваемые в современной теории налогового (финансового) права, имеют сходство с предыдущим определением. Например, Брызгалин А.В. определяет налоговый контроль как «установленную законодательством совокупность приемов и способов деятельности компетентных органов, обеспечивающую соблюдение субъектами налогового права налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов в бюджет или внебюджетный фонд» [105, с. 409].

Е.Н. Евстигнеев считает, что: «налоговый контроль - это установленная нормативными актами совокупность приемов и способов по обеспечению соблюдения налогового законодательства и налогового производства» [109, с. 199].

Е.Ю. Грачева и Э.Д. Соколова делают акцент на деятельности субъектов, уполномоченных осуществлять налоговый контроль: «Налоговый контроль относится к общегосударственному финансовому контролю и может быть определен как регламентированная нормами налогового права деятельность компетентных органов, обеспечивающая соблюдение налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов и сборов в бюджет или внебюджетный фонд» [73, с. 89].

Аналогичного мнения придерживается О.А. Макарова, понимая под налоговым контролем «деятельность должностных лиц налоговых органов в пределах своей компетенции в формах, предусмотренных Налоговым кодексом, с целью проверки правильности исчисления и уплаты налогов и сборов, а также выявления и устранения налоговых правонарушений и причин, их порождающих, соблюдения законодательства о налогах и сборах» [98, с. 187].

Экономисты, изучающие проблемы налогообложения, не имеют единого мнения в отношении значения термина «налоговый контроль». Так, Е.В. Поролло отмечает, что сущность налогового контроля можно рассматривать с двух позиций: во-первых, как функцию или элемент государственного управления экономикой, во-вторых, как особую деятельность по исполнению налогового законодательства. Эти стороны налогового контроля находятся в неразрывном единстве, что позволяет представить налоговый контроль в виде классической кибернетической системы, сочетающей в себе разнообразие статических элементов и их динамическое взаимодействие, непрерывное развитие и совершенствование» [135, с. 6-7].

Сомоев Р.Г. отмечает схожесть налогового и финансового контроля: «Налоговый контроль, как и финансовый, представляет собой совокупность действий и операций по проверке финансовых, налоговых и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управления с применением специфических форм, методов его организации и проведения и обусловленный главным образом мобилизацией налогов и других обязательных платежей в бюджетную систему страны» [148, с. 153].

Черник Д.Г., Павлова Л.П. и Дадашев А.З. в своей совместной работе пришли к следующему определению: «Налоговый контроль можно определить как установленную законодательством совокупность приемов и способов проверки, осуществляемых всеми уровнями налоговых органов РФ, целью которых является обеспечение полноты и своевременности исчисления и уплаты в бюджеты разных уровней налогов, сборов, а также выполнения иных обязанностей налогоплательщиков» [163, с. 209].

По мнению А.Т. Щербинина, «налоговый контроль следует рассматривать в организационном, методическом и техническом аспектах. Первый из них представляет собой выбор форм контроля, состав его субъектов и объектов; второй охватывает методы осуществления контрольных действий; третий раскрывает совокупность приемов проверок» [168, с. 27].

В Налоговом кодексе Российской Федерации (НК РФ) содержится несколько иное понятие налогового контроля. В соответствии со ст. 82 части 1 НК РФ налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ. Это определение несколько уменьшает сложившийся объем контрольных функций налоговых органов.

## Теоретические подходы к планированию выездных налоговых проверок

Данный критерий отсутствовал в первоначальной Концепции 2007 года и был утвержден для применения Приказом ФНС России от 14.10.2008г. №ММ-3-2/467@ «О внесении изменений в Приказ ФНС России от 30.05.2007г. ММ-3-06/333@ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок». Его появление вызвано все более частым установлением налоговыми органами схем ухода от налогообложения в деятельности налогоплательщиков.

Рассматривая совокупность критериев, заметим, что из 12 критериев только 1 и 11 критерии представлены в цифровом выражении. Они предполагают сравнение с показателями налогоплательщика по каждому анализируемому налоговыми органами периоду (году) осуществления финансово-хозяйственной деятельности. Значения показателей налоговой нагрузки и рентабельности приведены в Приложениях 2 и 3 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 г. №ММ-3-06/333@. Исследуем изменение этих показателей за 2006-2011 гг. путем расчета темпов роста с 2007 по 2011 г. значений налоговой нагрузки (см. приложение 1) и рентабельности (см. приложение 2).

Исследуя изменения показателей налоговой нагрузки с 2006 по 2011 г., можно выявить ряд закономерностей:

1. Практически по всем видам экономической деятельности происходит увеличение налоговой нагрузки в 2007 г. по сравнению с 2006 годом.

2. В основном по всем видам экономической деятельности происходит снижение налоговой нагрузки в 2008 г. по сравнению с 2007 г. и в 2009 г. по отношению к 2008 году.

3. По таким видам экономической деятельности, как текстильное и швейное производство, производство резиновых и пластмассовых изделий наблюдается повышение налоговой нагрузки в течение анализируемого периода.

4. По некоторым видам экономической деятельности налоговая нагрузка в 2009 г. повышается по отношению к 2008 г., в том числе: издательская и полиграфическая деятельность, производство машин и оборудования, производство электрооборудования, строительство, оптовая торговля, включая торговлю автотранспортными средствами, деятельность железнодорожного транспорта, деятельность по организации отдыха и развлечений, культуры и спорта.

5. В целом наблюдается спад показателей налоговой нагрузки в 2010 г., по сравнению с 2009 годом, с сохранением такой тенденции и в 2011 году. Это обусловлено отменой единого социального налога (ЕСН) и расчетом налоговой нагрузки в 2010 г. и 2011 г. без учета поступлений по ЕСН и обязательному пенсионному страхованию (ОПС).

Динамика показателей налоговой нагрузки по основным видам экономической деятельности соответствует общей экономической ситуации в стране, поскольку в 2008 г. Россию, наряду с другими странами, затронул финансовый кризис. Этим и обусловлено снижение налоговой нагрузки в 2008 г. по сравнению с 2007 г. и распространение такой динамики на показатели в 2009 году.

В то же время можно выделить ряд видов экономической деятельности, в которых происходит увеличение налоговой нагрузки в 2009 г. по сравнению с 2008 г., причем показатели налоговой нагрузки в некоторых случаях даже выше уровня 2007 года. Все это говорит о том, что влияние кризиса в разной степени сказалось на различных видах экономической деятельности. Так, например, в видах экономической деятельности, связанных с деятельностью железнодорожного транспорта, деятельностью по организации отдыха и развлечений, кризис сказался не сильно.

Исследуя изменения показателей рентабельности с 2006-2010 гг., можно выявить ряд закономерностей:

1. Практически по всем видам экономической деятельности в 2007 г. происходило снижение рентабельности проданных товаров и услуг и рентабельности активов по сравнению с 2006 г., а также снижение в 2009 г. по сравнению с 2008 г., но это, вероятней всего, обусловлено влиянием мирового финансового кризиса.

2. В 2009 г. по сравнению с 2008 г. примерно в 50% случаев по видам экономической деятельности показатели рентабельности проданных товаров и услуг повышались, в остальных случаях - понижались.

3. Нельзя не заметить, что есть ряд видов экономической деятельности, у которых рентабельность проданных товаров и услуг стабильно снижалась и в 2009 г. не выходила даже на уровень 2006 г., но при этом рентабельность активов росла большими темпами, так, например, это происходило в области финансовой деятельности.

4. Следует обратить внимание на виды экономической деятельности, в которых происходило снижение показателей на протяжении всего исследуемого периода, такие как металлургическое производство и производство металлических изделий. 5. В 2010 г. наблюдается увеличение показателей рентабельности с сохранением положительной динамики и в 2011 году.

В целом, исходя из положительных сторон критериев самостоятельной оценки, можно сделать выводы о том, что предложенные критерии соответствуют поставленным в Концепции целям и адекватно реагируют на социально-экономические и законодательные изменения и учитывают общие тенденции и закономерности развития как бизнес-сообщества, так и налоговых органов.

При всех достоинствах Концепции и критериев они имеют, как показал опыт их использования инспекцией, недостатки и проблемы применения, которые можно, на наш взгляд, дифференцировать следующим образом (рис. 2.1):

На территории РФ, согласно ст. 65 Конституции РФ от 12.12.1993 г., находятся 83 субъекта, каждый из которых ввиду своего месторасположения имеет отличительные географические, природные, социальные, экономические и территориально-административные особенности. В одних регионах, к примеру, развиты добывающие отрасли, в других - сельское хозяйство и, кроме этого, все регионы имеют различный уровень социально-экономического развития. Показатели 1 и 11 критериев по одним и тем же видам деятельности в разных субъектах РФ, рассчитанные на основании среднестатистических данных, будут отличаться друг от друга.

Этим, на наш взгляд, обусловлена необходимость расчета средних показателей по видам экономической деятельности в отдельности для каждого субъекта РФ. При таком подходе показатели будут адекватно отражать реальный уровень какого-либо среднего критерия по виду экономической деятельности, по которому налогоплательщики и налоговые органы оценивают результаты финансово-хозяйственной деятельности.

## Анализ действующей системы планирования выездных налоговых проверок в районной инспекции ФНС России (на примере г. Нижнего Новгорода)

В процессе планирования необходимо из массива налогоплательщиков, состоящих на учете в налоговом органе, исключать лиц первой, четвертой и пятой категории, то есть добросовестных, виртуальных и инертных налогоплательщиков.

В отношении виртуальных налогоплательщиков, имеющих признаки «обналичивающих» организаций или «фирм-однодневок», необходимо совместно с правоохранительными органами проводить комплекс мероприятий по своевременному выявлению и пресечению их деятельности.

С инертными налогоплательщиками, фактически не осуществляющими финансово-хозяйственную деятельность, требуется проводить разъяснительную работу по вопросу целесообразности их существования и стимулировать их к прохождению процедуры ликвидации для сокращения числа лиц, состоящих на учете в инспекции. Это позволит значительно сократить массив налогоплательщиков, состоящих на учете в инспекции и, как следствие, снизить объем контрольных мероприятий, проводимых налоговыми органами и направленных на мониторинг подобных налогоплательщиков.

В отношении второй категории необходимо проводить на постоянной основе отделами камеральных налоговых проверок работу по стимулированию налогоплательщиков к устранению установленных нарушений с последующим уточнением налоговых обязательств и уплатой законодательно установленных налогов, пени и штрафных санкций. Такие лица не подлежат включению в массив налогоплательщиков, анализируемых на предмет включения в план выездных налоговых проверок, ввиду того, что доначисления по предполагаемым или установленным нарушениям имеют незначительный размер, а, значит, проведение выездной налоговой проверки с точки зрения временных и трудозатрат несоизмеримо с результатом и, как следствие, нецелесообразно.

Данные налоговой и бухгалтерской отчетности не могут служить достаточным основанием для определения принадлежности налогоплательщика к любой из предложенных нами категорий, так как они являются субъективным отражением результатов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Эти сведения выполняют функцию точки отсчета для дальнейшего анализа деятельности, и в целях планирования их необходимо верифицировать путем сравнения с данными, полученными от неаффилированных источников. В результате возможно получить объективную оценку деятельности налогоплательщика для отнесения его к какой-либо категории.

Существует множество методов верификации данных, заявленных налогоплательщиком в своей отчетности, которые позволяют выявлять нарушения налогового законодательства, допускаемые налогоплательщиками при осуществлении своей деятельности, без проведения выездной налоговой проверки. Обширную картину финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика дают операции по их расчетным счетам. Так, например, исследуя налогоплательщиков, применяющих для исчисления и уплаты налогов УСН и ЕНВД и представляющих нулевую налоговую отчетность, в ходе анализа банковских выписок можно установить следующие факты, свидетельствующие о нарушении налогового законодательства: - поступления на расчетный счет торговой выручки - как обстоятельство, подтверждающее ведение финансово-хозяйственной деятельности; - покупка каких-либо товаров в больших объемах (кроме таких, которые необходимы для функционирования организации), косвенно подтверждающая дальнейшую перепродажу, или основных средств, подразумевающая их использование с целью получения дохода; - платежи за аренду помещений как косвенное подтверждение осуществления финансово-хозяйственной деятельности, а в случае применения налогоплательщиком ЕНВД это позволит выявить дополнительные места осуществления деятельности, не заявленные в декларациях. У налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения, выявлять поступления на расчетный счет выручки от реализации товаров (работ, услуг) с выделенным НДС или подлежащих обложению НДС в силу главы 21 НК РФ как обстоятельства, косвенно подтверждающие обязанность таких налогоплательщиков исчислять и уплачивать НДС. В отношении налогоплательщиков ЕНВД, наряду с фактами осуществления финансово-хозяйственной деятельности в местах, не заявленных как места осуществления деятельности, необходимо выявлять несоответствия между физическими показателями при расчете ЕНВД, заявленными в налоговых декларациях, и фактическими показателями при осуществлении ФХД и имеющими налоговые последствия для дополнительных начислений сумм налогов, пени и штрафных санкций. К таким показателям относятся следующие сведения: - действительное количество торговых точек; - количество работников, занятых при осуществлении финансово хозяйственной деятельности; - фактически занимаемая площадь, на которой осуществляется финансово-хозяйственная деятельность. - своевременность постановки на учет в инспекции в качестве плательщиков ЕНВД налогоплательщиков, основное место налогового учета которых - другие налоговые органы.

Одним из эффективных способов, направленных на выявление несоответствий по физическим показателям при расчете ЕНВД, является получение информации от собственников рынков и прочих организованных торговых площадок или торговых центров в отношении лиц, арендующих торговые места, или установление достоверности в ходе проведения рейдовой работы.

При смешанных системах налогообложения важно инспектировать сведения по фонду оплаты труда налогоплательщика, приходящемуся на работников, занятых в сферах деятельности, по которым предусмотрены различные системы налогообложения. Таким образом исключается завышение вычета по ЕНВД или УСН на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное соцстрахование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени.

В отношении физических лиц необходимо упорядочить контроль за прогнозируемым получением доходов, то есть проводить мероприятия налогового контроля для выявления фактов осуществления предпринимательской деятельности и получения доходов с помощью, например, имеющихся в собственности имущественных объектов, таких как нежилые помещения, комплекс земельных участков, большое количество транспортных средств, как грузовых, так и легковых. Тем самым выявлять такие факты, как, например, предоставление имущества, земельных участков либо транспортных средств в аренду, осуществление грузоперевозок или оказание услуг такси и т.п.

Необходимо отрегулировать систему обмена информацией с внешними источниками, в частности с органами, осуществляющими финансовый контроль, которые в совокупности получаемой ими информации обладают сведениями об обстоятельствах, свидетельствующих о нарушении налогового законодательства и имеющих налоговые последствия.

Сведения, представляемые из различных служб и государственных органов, в налоговые органы в основном передаются в файлах передачи данных и встраиваются в электронном виде в систему ЭОД. Форматы файлов передачи данных различны для каждого внешнего источника, содержат обязательные реквизиты, позволяющие определить принадлежность сведений к конкретному налогоплательщику (ИНН, наименование налогоплательщика) и характеристики передаваемых данных для целей налогообложения. Так, сведения, направляемые ГИБДД, содержат следующие реквизиты, характеризующие объект налогообложения или налоговую базу: наименование и тип транспортного средства, дату регистрации, государственный регистрационный номер, идентификационный VIN код автомобиля, мощность двигателя.

## Методика расчета комплексного показателя оценки зон налоговых рисков в деятельности налогоплательщика

Произведем на основании показателей финансово-хозяйственной деятельности расчет критериев риска ООО «Метикс-НН» за 2008-2010 гг. согласно Концепции планирования и с учетом усовершенствований, предложенных в параграфе 2.1 диссертационного исследования (табл. 3.7).

Сведения о наличии в деятельности ООО «Метикс-НН» признаков получения необоснованной налоговой выгоды, непредставления пояснений по расхождениям в налоговой и бухгалтерской отчетности, миграции и ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким риском, то есть характеристик критериев 8, 9, 10 и 12, в налоговом органе по месту учета отсутствуют.

Расчет показателя налоговой нагрузки выявил лишь незначительные отклонения по причине того, что данный налогоплательщик использует для учета и исчисления налогов традиционную систему налогообложения без применения ЕНВД. Таким образом, значения суммарного дохода по форме №2 и по налоговой декларации по налогу на прибыль, применяемые при расчете налоговой нагрузки, совпадают.

Следуя методике вычисления суммарного рейтинга налоговых рисков, предложенной в параграфе 3.1. диссертационного исследования, произведем расчет отклонений критериев от среднеотраслевых, пороговых и иных эталонных показателей и присвоим им весовые значения в соответствии со шкалой.

Расчет критериев, отклонений и их последующая весовая оценка (табл. 3.8) наглядно демонстрируют компенсационный принцип предложенной методики. Так, показатели критериев 2 (наличие убытков), 4 (темпы роста расходов превышают темпы роста доходов), 11 (рентабельность активов и проданных товаров, работ, услуг ниже среднеотраслевых показателей) в сумме 4,2 балла имеют значения, позволяющие отобрать организацию для включения в план выездных налоговых проверок.

Совмещение показателей итогового коэффициента суммарного рейтинга налоговых рисков и начислений налогов, пени и штрафных санкций по итогам проведенной выездной налоговой проверки позволяет сделать вывод о состоятельности предложенной методики и, кроме того, определить зависимость между суммарным рейтингом налоговых рисков и перспективной суммой доначислений по результатам выездной налоговой проверки.

Для определения интервалов суммарного рейтинга налоговых рисков и перспективной суммы доначисления по результатам выездных налоговых проверок наиболее подходящим, исходя из имеющегося спектра методов экономического анализа, будет метод экспертных оценок. В качестве экспертов были привлечены специалисты отдельных предприятий г. Н.Новгорода, сотрудники налоговых органов Нижегородской области (перечень экспертов приведен в прил. 3).

В результате суждений и предпочтений экспертов была получена шкала зависимости суммарного рейтинга налоговых рисков и доначислений по результатам выездной налоговой проверки в отдельности по юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям ввиду разного количества критериев оценки, предусмотренных для вышеуказанных категорий налогоплательщиков (табл. 3.9).

Полученные шкалы зависимости могут быть уточнены после устранения недостатков Концепции планирования, указанных в параграфе 2.1 диссертационного исследования, в том числе в результате более широкой дифференциации сгруппированных среднеотраслевых показателей. Кроме того, перспективная сумма доначислений по результатам ВНП может быть скорректирована после углубленного предпроверочного анализа ФХД налогоплательщика.

Суммарный рейтинг налоговых рисков за 3 года Перспективная сумма доначислений по результатам ВНП за 3 года

Для подтверждения несостоятельности значений среднеотраслевых показателей заработной платы, налоговой нагрузки и рентабельности активов и проданных товаров, работ, услуг произведен расчет этих показателей по группам налогоплательщиков, отобранных по совокупному доходу и основным видам деятельности, в том числе: строительство, торговля, услуги и т.п.

Из всего массива юридических лиц, состоящих на налоговом учете в инспекции, отобраны 300 организаций с суммарной выручкой более 100 млн руб., с распределением по осуществляемым видам деятельности. В совокупности налогоплательщиков представлены все виды деятельности, по.которым рассчитываются среднеотраслевые показатели налоговой нагрузки, рентабельности и зарплаты.