

# **Отсутствие рационального отбора налогоплательщиков для проведения проверок**

## **Lack of Rational Selection of Taxpayers for Conducting Audits**

### **Пономарев О.В.**

Старший преподаватель конституционного и административного права, Дальневосточный федеральный университет  
e-mail: ponomarev.ov@dvfu.ru

### **Ponomarev O.V.**

Senior Lecturer in Constitutional and Administrative Law, Far Eastern Federal University  
e-mail: ponomarev.ov@dvfu.ru

### **Гармаш В.О.**

Студент 3 курса Дальневосточного федерального университета  
e-mail: garmash.vo@students.dvfu.ru

### **Garmash V.O.**

3rd year student of Far Eastern Federal University  
e-mail: garmash.vo@students.dvfu.ru

### **Хмельницкая Д.Д.**

Студент 3 курса Дальневосточного федерального университета  
e-mail: khmelnitckaia.dd@students.dvfu.ru

### **Khmelnitskaya D.D.**

3rd year student of Far Eastern Federal University  
e-mail: khmelnitckaia.dd@students.dvfu.ru

### **Аннотация**

В условиях развития налогового законодательства и учащающихся случаев совершения налоговых правонарушений с каждым годом увеличивается значимость налогового контроля при проведении камеральных и выездных налоговых проверок. В настоящее время видится ряд проблем и недостатков как в процессе осуществления мероприятий налогового контроля в целом, так и на отдельных его этапах. Настоящее исследование направлено на изучение проблематики в рамках камеральной и выездной налоговой проверки. В данной статье рассмотрены причины и последствия отсутствия не только нормативной, но и методологической регламентации деятельности налоговых органов, а также предложены способы повышения эффективности осуществления налогового контроля с учетом зарубежного опыта и анализа мнений ученых по данному вопросу.

**Ключевые слова:** налоговый контроль, выездная налоговая проверка, камеральная налоговая проверка, отбор налогоплательщиков, регламентация, эффективность.

### **Abstract**

In the context of the development of tax legislation and increasing cases of tax offenses over the years, the role of tax control in the framework of desk and on-site tax audits is increasingly increasing. Currently, there are a few problems and shortcomings both in the process of

implementing tax control measures in general, and at its individual stages. The present study is aimed at studying the problems in the framework of an in-house and on-site tax audit. This article examines the reasons and consequences of the lack of not only regulatory, but also methodological regulation of the activities of tax authorities and suggests ways to improve the effectiveness of tax control, considering foreign experience and the analysis of the opinions of scientists on this issue.

**Keywords:** tax control; on-site tax audit; in-house tax audit; criteria; selection of taxpayers; regulation; efficiency.

Важнейшим юридическим инструментом влияния государства на экономику, несомненно, является налоговый контроль. Налоговый контроль представляет собой комплекс мер государственного регулирования, целью которых является эффективная реализация государственной фискальной политики, выявление нарушений налогового законодательства и соблюдение государственных и муниципальных фискальных интересов.

Важность налогового контроля особо заметна при обращении внимания на статистику. В рамках анализа рассматриваемой проблемы нами было проведено статистическое исследование данных по камеральным и выездным налоговым проверкам за первый квартал 2019–2021 гг. на основании отчета Федеральной налоговой службы «О результатах контрольной работы налоговых органов» (табл. 1).

*Таблица 1*

**Сводная статистика по первому кварталу 2019–2021 гг. в Российской Федерации\***

<b>Вид налогового контроля</b>	<b>Состояние на 01.04.2019 г.</b>	<b>Состояние на 01.04.2020 г.</b>	<b>Состояние на 01.04.2021 г.</b>
Камеральная налоговая проверка	Всего – 12.402.195 Выявлено нарушений – 599.237	Всего – 14.023.244 Выявлено нарушений – 612.107	Всего – 13.797.217 Выявлено нарушений – 789.620
<b>Выездная налоговая проверка</b>			
В отношении организаций	Всего – 2378 Выявлено нарушений – 2338	Всего – 1374 Выявлено нарушений – 1333	Всего – 1411 Выявлено нарушений – 1368
В отношении индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой	Всего – 215 Выявлено нарушений – 214	Всего – 135 Выявлено нарушений – 127	Всего – 124 Выявлено нарушений – 124
В отношении физических лиц	Всего – 74 Выявлено нарушений – 73	Всего – 56 Выявлено нарушений – 55	Всего – 50 Выявлено нарушений – 48
Выездная налоговая проверка (общее)	Всего – 2667 Выявлено нарушений – 2625	Всего – 1565 Выявлено нарушений – 1515	Всего – 1585 Выявлено нарушений – 1540
<b>Итог:</b>	Всего – 12.404.862	Всего – 14.024.809	Всего – 13.798.802 Выявлено

	Выявлено нарушений – 601.862	Выявлено нарушений – 613.622	нарушений – 791.160
--	------------------------------------	------------------------------------	---------------------

\* *Примечание:* составлено по данным Федеральной налоговой службы [1].

Как можно отметить, за первый квартал 2020 г. было назначено большее количество камеральных проверок по сравнению с 2019 г. (больше на 11,56%) и 2021 г. (больше на 1,61%). В отношении выездных налоговых проверок по отношению ко всем налогоплательщикам наибольшее количество назначенных проверок было в 2019 г.: в сопоставлении с 2020 г. больше на 41,32%, а с 2021 г. – на 40,57%.

Эффективность выездных налоговых проверок, исходя из данных табл., оправдана: на 2019 г. из общего числа 98,43% нарушения, на 2020 г. – 96,81%, на 2021 г. – 97,16%. Можно сделать вывод, что решения налоговых органов по назначению выездных налоговых проверок были приняты по большей степени в отношении недобросовестных налогоплательщиков, что нельзя не назвать успешным прогрессом в рамках налогового регулирования.

Относительно камеральных налоговых проверок обстановка складывается сложнее: на 2019 г. процентное соотношение общего количества проводимых проверок и выявленных нарушений составила 4,83%, на 2020 г. – 4,36%, на 2021 г. – 5,72%. Данные показатели говорят о том, что по большей степени камеральные налоговые проверки назначаются фактически в отношении каждого налогоплательщика в Российской Федерации, что не является правильным.

Таким образом, эффективность проведения выездных налоговых проверок составила более 95%, а камеральных – не более 6%. Несмотря на непосредственную важность контроля со стороны налоговых органов, тем не менее статистические данные и анализ доктрины показал, что на сегодняшний день существуют определенные пробелы в вопросе проведения налоговых проверок, а именно – отсутствие рационального отбора налогоплательщиков для проведения налоговых проверок.

Для налоговых органов, как верно отмечают Гапоненко Ю.А. и Агирова Д.Р., стоит определенная цель проведения отбора налогоплательщиков – это «восстановление нарушенного фискального интереса государства посредством отбора приоритетных налогоплательщиков, в отношении которых у налогового органа имеются сведения об их участии в схемах уклонения от налогообложения или схемах минимизации налоговых обязательств» [2, с. 54]. Данное положение еще раз подчеркивает важность рассматриваемого вопроса в рамках соблюдения точности и правильности проведения налоговых проверок.

Проблема рационального отбора налогоплательщиков особенно актуальна в условиях обширных нарушений налогового законодательства. Используемая в настоящее время система отбора наиболее эффективна, поскольку она использует два метода отбора налогоплательщиков для осуществления контроля: случайный и специальный отбор, что обеспечивает наилучший подход к отбору налогоплательщиков для осуществления контроля [3, с. 137].

Рассматриваемая проблема имеет место в обеих проводимых налоговых проверках. В отношении камеральной налоговой проверки, цель которой вытекает из сущности самого понятия и представляется в виде деятельности налоговых органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах, важным фактором повышения результативности деятельности налоговых органов является рациональная система отбора налогоплательщиков для проведения камеральных проверок, которая позволит выстроить направление максимальной эффективности проверок при минимальных затратах.

Следует рассмотреть опыт проведения камеральных налоговых проверок в зарубежных странах, например Гудза Т.Г. в своем исследовании анализирует Канаду. Как подмечает автор, «в данной стране действует автоматическая система отбора

налогоплательщиков, в виду которой контрольная деятельность налоговых органов ориентирована на проверку тех, кто с большей вероятностью не будет уплачивать налоги. Отбор производится машиной путем централизованной обработки данных, которые прямо или косвенно характеризуют финансовое состояние конкретного плательщика и сравнивается с усредненными показателями. Программа использует около 30 различных параметров по организациям: чем больше число несоответствующих параметров налогоплательщика, тем выше вероятность того, что он не выполнил должным образом налоговую обязанность. По этим основаниям все налогоплательщики делятся на четыре уровня риска: от низкого до высокого. Данные о налогоплательщиках с наивысшим риском передаются в территориальные подразделения для проведения камеральных проверок» [4, с. 23].

Как правильно отмечает Мальцева А.А., «опыт Канады показывает, что количество проверенных налогоплательщиков не так важно для эффективности налогового контроля. Гораздо важнее выявить именно тех налогоплательщиков, которые с большей вероятностью не будут осуществлять обязанность по оплате установленных законом налогов и сборов» [5, с. 107].

Подобная методика была внедрена в России в 2019 г. в виде автоматизированной информационной системы «Налог-3». Более детально о ней повествуют Россеев А.Л. и Туктарова Ф. К. и утверждают, что «основной задачей указанной системы является обеспечение контроля над налоговой деятельностью налогоплательщика путем создания единого и достоверного ресурса, содержащего всю информацию по конкретному налогоплательщику, в том числе сведения, позволяющие своевременно выявлять признаки ухода от уплаты налогов, что позволит обработать большое количество информации и усовершенствовать работу налоговых органов» [6, с. 58].

Также не стоит забывать, что сотрудники налоговых органов Российской Федерации также должны анализировать финансово-хозяйственную деятельность конкретного юридического или физического лица, а также индивидуального предпринимателя. Бартыханова Ш.М. акцентирует внимание на том, что «в зависимости от результатов данной проверки, должностные лица налоговых органов предпримут все необходимые меры по назначению выездной налоговой проверки по отношению не к каждому налогоплательщику, а к конкретному, наиболее вероятному нарушителю налогового законодательства» [7, с. 136].

В отношении выездной налоговой проверки ситуация сложена иначе. Для правового регулирования выездных налоговых проверок на сегодняшний день продолжает действовать Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденная Приказом ФНС России №ММ-3-06/333@ от 30.05.2007 г. Рассматриваемая система, в первую очередь, была направлена на повышение налоговой дисциплины с целью увеличения уровня знаний налоговой грамотности, а также на улучшение организации работы налоговых органов при осуществлении своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах [8].

Сама конструкция состоит из двух этапов:

1. Анализ финансово-экономических показателей деятельности налогоплательщиков, включая анализ сумм исчисленных и уплаченных налоговых платежей, показателей налоговой и бухгалтерской отчетности налогоплательщиков и факторов, влияющих на формирование налоговой базы.

2. Определение целесообразности проведения налоговой проверки контрагентов или аффилированных лиц проверяемого налогоплательщика.

Такое детальное изучение налогоплательщиков позволит определить налоговым органам факт наличия или отсутствия отклонений в показателях финансово-хозяйственной деятельности в текущем периоде и за прошлые периоды, а также

способствует выявлению противоречий между предоставленными сведениями или несоответствию информации, имеющейся у налоговых органов.

Приоритетными налогоплательщиками, первоочередно включенными в предстоящий план выездных налоговых проверок, признаются налогоплательщики, в отношении которых имеется информация об их причастности в схемах ухода от налогообложения или минимизации налоговых обязательств, или произведенный анализ показал, что имеются основания полагать о предполагаемых налоговых правонарушениях, но, несмотря на это, вопросы о причинах назначения выездных налоговых проверок, периодичности их проведения и, главное, по отношению к каким налогоплательщикам будет проведена выездная налоговая проверка, не перестают волновать налогоплательщиков.

Несмотря на обильное количество критериев для отбора налогоплательщика для назначения выездной налоговой проверки, на сегодняшний день недостаточно определен порядок включения в план выездных проверок малых предприятий, а также критерии, по которым налоговые органы «могут вынести объективное суждение о наличии нарушений налогового законодательства на предприятии» [9, с. 37]. Тем самым Прониной А.А. предлагается внедрить зарубежный опыт в части расширения полномочий сотрудников налогового органа при отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, например «опыт США, Швейцарии и Франции в отношении предоставления сотрудникам налоговых органов права на получение доступа к электронным базам налогового и бухгалтерского учета» [10, с. 28].

Методика осуществления проведенных налоговых проверок в России имеет весьма прогрессивную тенденцию за счет повышенного внимания не только органов власти, но и научной доктрины, что подтверждается проведенным исследованием. Независимо от того, что основной целью налоговой проверки является предотвращение правонарушения, следует помнить, что из общего числа налогоплательщиков далеко не каждый из них должен подвергаться сомнению со стороны контролирующих органов.

Тенденцию повышения результативности налоговых проверок необходимо продолжать. Поставленная цель может быть достигнута в результате повышения эффективности выбора налогоплательщиков за счет ее автоматизации и снижения трудоемкости аналитической работы. Следует отметить, что немаловажным фактором увеличения эффективности контрольной работы налоговых органов является также совершенствование существующих контрольных процедур.

Несмотря на высокие результаты проведения налогового контроля, его надлежит и дальше совершенствовать, поскольку Налоговый кодекс Российской Федерации представляет собой тип нормативных актов, которые подвержены более частым, чем другие, изменениям: введению новых налогов, изменению общей части в области регулирования налоговых правоотношений и т.д. Кроме того, уровень налоговой культуры в России не является показательным, в связи с чем необходимо разработать некоторые рекомендации по совершенствованию налогового контроля в Российской Федерации.

В рамках проведенного исследования были выдвинуты следующие рекомендации для повышения эффективности проведения налогового контроля:

1. Следует начинать объяснять людям о необходимости знания налогового законодательства с раннего возраста и проводить информационную работу в рамках школьной программы, например, путем внедрения элективного курса или специальных лекций о важности налогообложения и налоговой дисциплины в решении социальных вопросов для школьников средних и старших классов.

2. Необходимо в обязательном порядке усилить работу аналитической составляющей деятельности путем внесения изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации.

Федерации в отношении организационных основ контрольной деятельности самих налоговых органов и их должностных лиц.

3. Надлежит развить систему «предпроверочного анализа», которая позволит производить открытый процесс отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок с учетом предусмотренных критериев. По мнению Гудзибеевой А.А., «данный анализ должен быть комплексным и учитывать не только внутреннюю информацию (данные, полученные самими налоговиками), но и данные из внешних источников (сведения о налогоплательщике, предоставленные другими контролерами, правоохранительными органами, органами власти)» [11, с. 278].

4. Регламентировать деятельность налоговых органов в области предпроверочной подготовки как с нормативной, так и с методологической точки зрения.

5. Увеличить количество проверок, проводимых налоговыми органами совместно с органами внутренних дел, поскольку их эффективность очень высокая, что предполагает собой дальнейшее увеличение поступлений в бюджет Российской Федерации от такого рода проверок. Качество же предпроверочной работы зависит от интенсивности, продолжительности и результативности выездных налоговых проверок. Поэтому Мартыненко Е.В. и Казанцева М.В. считают целесообразным установить «предпроверочный анализ» как дополнительную форму налогового контроля, утвердить перечень документов, истребуемых у налогоплательщика, и разрешить использование материалов, полученных в ходе проведения предпроверочного анализа, в ходе выездных налоговых проверок в качестве формирования доказательной базы о наличии или отсутствии налоговых правонарушений [12, с. 167].

### Литература

1. Отчет Федеральной налоговой службы «О результатах контрольной работы налоговых органов» / [Электронный ресурс] URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/) (дата обращения 26.05.2021г.)
2. Гапоненко Ю.А., Агирова Д.Р. Анализ эффективности отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок // Синергия наук. – 2019. – №41. – С. 51–66.
3. Гнездилов И.С., Щадурская М.М. Современные методы налогового контроля, применяемые в России // Молодежь и системная модернизация страны. Сборник научных статей 2-й Международной научной Конференции студентов и молодых ученых. В 4-х томах. Ответственный редактор А. А. Горохов. – Москва, 2017. – С. 137–140.
4. Гудза Т.Г. Возможность применения зарубежного опыта проведения камеральных налоговых проверок по НДС в российской практике // Научное сообщество студентов XXI столетия. Экономические науки: сб. ст. по мат. XLVI междунар. студ. науч.-практ. конф. – Москва, 2016. – № 9(46). – С. 22–27.
5. Мальцева А.А. Камеральная налоговая проверка как форма налогового контроля // Modern science. – 2019. – №7–1. – С. 105–108.
6. Россеев А.Ю., Туктарова Ф.К. Совершенствование процедуры отбора налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки // Сборники конференций НИЦ Социосфера. – 2020. – № 24. – С. 55–58.
7. Бартыханова Ш.М. Проблемы налогового контроля и пути совершенствования проведения камеральных налоговых проверок // Финансовые инструменты устойчивого экономического развития регионов РФ. сборник статей Второй Всероссийской научно-практической конференции. – 2017. – С. 134–140.

8. Приказ ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333@ "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок" // Документы и комментарии. – 2007. – N 12.
9. Семенова Е.В., Абальянц Д.А., Черкасская И.С. Налоговый контроль в России: проблемы и направления совершенствования // Актуальные вопросы права, экономики и управления. сборник статей VII Международной научно-практической конференции. – Москва, 2017. – С. 35–38.
10. Пронина А.А. Отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок // Лучшая научная работа 2019. Сборник статей по материалам всероссийского научно-исследовательского конкурса. – Москва, 2019. – С. 25–29.
11. Гудзибеева А.А. Государственный финансовый контроль: проблемы и пути совершенствования // Перспективы развития АПК в современных условиях. материалы 6-й международной научно-практической конференции. – Москва, 2016. – С. 273–278.
12. Мартыненко Е.В., Казанцева М.В. Основные проблемы и направления совершенствования проведения выездных проверок // Формирование экономического потенциала субъектов хозяйственной деятельности: проблемы, перспективы, учетно-аналитическое обеспечение. Материалы VI Международной научной конференции. ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет». – Москва, 2016. – С. 165–168.