

УДК 336.225

DOI: 10.21779/2500-1930-2019-34-4-48-55

З.К. Джадарова

Анализ практики проведения выездных налоговых проверок (на примере ИФНС по РД)

*Дагестанский государственный университет; Россия, 367000, г. Махачкала,
ул. М. Гаджиева, 43а; dazamat67@mail.ru*

Актуальность статьи определяется исключительной важностью повышения эффективности системы налогового контроля с целью обеспечения полноты и своевременности формирования консолидированного бюджета Российской Федерации. Особое внимание к налоговому контролю со стороны государства связано с тем, что налоги являются основным источником доходов бюджета. Фискальные задачи государства по формированию централизованных денежных средств здесь противоречат естественному желанию налогоплательщика минимизировать размер своих налоговых платежей. Поэтому государство придает большое значение контролю деятельности в сфере налогообложения. Эффективный налоговый контроль является предпосылкой для функционирования любой налоговой системы.

Ключевые слова: налоговая проверка, анализ налоговых поступлений, предроверочный анализ, динамика налоговых проверок.

Налоги, как и вся налоговая система, являются мощным инструментом управления рыночной экономикой. Значимость налогов в процессе формирования денежных фондов государства определяет особую роль налогового контроля, который пронизывает экономику по вертикали и по горизонтали, обеспечивая соблюдение правил исчисления и уплаты налогов.

В практике налогообложения выработаны различные формы и методы контроля за сбором налогов, соблюдением налогового законодательства. Проверка является важной частью осуществления контрольной деятельности налоговых органов. Налоговая проверка необходима не только для обеспечения бюджета средствами, она является и стимулом предотвращения налоговых правонарушений.

Наиболее эффективной с точки зрения выявления налоговых правонарушений и формирования доказательной базы этих правонарушений является выездная налоговая проверка в связи с тем, что она проводится непосредственно на территории налогоплательщика и охватывает всю его документацию, а также позволяет использовать методы фактического контроля и проведение других контрольных мероприятий.

Проведение выездной налоговой проверки – это тщательно подготовленное углубленное мероприятие налогового контроля. Даже внезапная внеплановая проверка не может проводиться без качественной предроверочной подготовки. Эта подготовка включает в себя предроверочный анализ и план проверки [9].

При проведении предроверочного анализа налоговый инспектор должен провести проверку фактической прибыли предприятия. Для этого исследуются первичные документы, учетные регистры и другие данные, подтверждающие получение прибыли, которые нашли свое отражение в бухгалтерском учете и отчетности.

Основные проблемы, которые решает эта проверка, – отражение в отчетности:

- фактической выручки (валового дохода) от реализации основных продуктов (работ, услуг);
- фактических затрат на производство реализованной продукции;
- прибыли от прочей реализации;
- внереализационных доходов;
- суммы превышения расходов на оплату труда персонала, занятого в основной деятельности, по сравнению с их нормируемой величиной.

Проведем анализ эффективности контрольной работы налоговых органов РД по результатам проведенных выездных налоговых проверок. Необходимо учитывать, что вся налоговая деятельность государства ведется согласно основным направлениям налоговой политики государства, разработанным Минфином РФ. Налоговая политика направлена на противодействие негативным попыткам уйти «в тень» от уплаты налогов и, с другой стороны, на создание условий для положительных темпов экономического роста, легализации теневой экономики. В качестве информационной базы для проведения анализа эффективности работы налоговых органов в сфере налогового контроля проанализируем формы статистической отчетности 1-НМ «Отчет о поступлении налогов в бюджетную систему РД» и 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов» в целом по РД [12].

Таблица 1. Динамика поступления налоговых доходов в консолидированный бюджет Республики Дагестан за 2016–2018 гг. [10] (млн руб.)

	2016		2017		2018		Отклонения	
	сумма	уд. вес, %	сумма	уд. вес, %	сумма	уд. вес, %	+; –	%
Налоговые доходы	23 815,4	100	24 926,7	100	30 049,2	100	5 122,5	120,6
Налог на прибыль организаций	3 755,7	15,8	4 246,5	17,0	4 801,1	16,0	554,6	113,1
НДФЛ	12 193,8	51,2	12 486,3	50,1	16 330,5	54,3	3 844,2	130,8
Транспортный налог	450,6	1,8	612,7	2,5	786,6	2,6	173,9	128,4
Налог на имущество организаций	3 099,6	13,0	3 225,1	12,9	3 519,0	11,7	293,9	109,1
Налог на имущество с физических лиц	146,7	0,6	164,1	0,7	198,6	0,7	34,5	121,0
Земельный налог	947,4	3,9	1 102,1	4,4	1 190,0	4,0	87,9	108,0
Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	26,4	0,1	16,7	0,1	22,6	0,1	5,9	135,3
Госпошлина	124,2	0,5	87,9	0,4	92,0	0,3	4,1	104,7

Источник: составлено автором на основе сведений ФНС РФ.

Сравнивая поступления консолидированного бюджета РД с поступлениями в целом по РФ, начнем с НДФЛ. По РД ситуация в целом по этому налогу намного лучше. Так, по РФ рост НДФЛ за 2018 г. по сравнению с 2017 г. составил 112,4 %, а по РД за этот же период – 130,8 %. В структуре налоговых поступлений НДФЛ по РД также намного выше – 54,3 %, в прошлые годы – около 50 %. Это в основном связано с увеличением рабочих мест, а также с повышением заработной платы.

По налогу на прибыль, наоборот, поступления меньше всего – 16 % в структуре налоговых поступлений, и рост в 113 % по 2018 г. в сравнении с 2017 г. Налог на имущество организаций выше, но незначительно – 11,7 % в структуре поступлений за 2018 г., что выше предыдущего периода на 293,9 млн руб. (109,1 %).

Налоговые поступления в общем по Республике Дагестан за 2018 г. выросли на 5 122,5 млн руб., что составило 120,6 % по сравнению с 2017 г.

Подводя итоги по данным таблиц 1 и 2, можно определенно сказать, что налоговые поступления по РД стабильно растут, что говорит о положительной динамике развития экономики в регионе. Чтобы определить, как сказалась контрольная деятельность на поступлении налогов в бюджет, проанализируем проведение камеральных и выездных проверок ФНС по РФ в целом и по РД (табл.3 и 4).

Сравним количество и анализ ВНП по РФ в целом с проведенными выездными проверками по РД с помощью данных таблицы 2.

Таблица 2. Анализ проведения камеральных и выездных проверок по РД за 2016–2018 гг.¹

Виды проверок	2016 г.		2017 г.		2018 г.		Отклонения	
	Кол-во проверок	Кол-во проверок	Сумма доначислений – налог, штраф, пени	Кол-во проверок	Сумма доначислений – налог, штраф, пени	Кол-во	сумма	
Камеральные проверки, из них:								
выявившие нарушения	17 420	20 565	–	22 016	–	1 451	–	
Пени за несвоевременную уплату налогов	–	–	500 725	–	925 441		424 716	
Выездные проверки организаций, ИП и др., из них:								
выявившие нарушения	224	183	1 279 508	130	2 859 213	–53	1 579 705	
	224	183	–	127	–	–56	–	

¹ Составлено автором по отчетным данным 2-НК за соответствующие годы на основании данных сайта www.nalog.ru. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn05/related_activities/statistics_and_analytics/forms/7418605/

проверки организаций	165	141	1 246 857	109	2 830 983	-32	1 584 126
из них: выявившие нарушения	165	141	-	106	-	-35	-
проверки ИП и др. лиц, из них:	59	42	32 651	21	28 230	-21	-4421
выявившие нарушения	59	42	-	21	-	-21	-
Выездные проверки физических лиц (за исключением ИП), из них:	5	3	2 133	4	2 915	1	782
выявившие нарушения	5	3	-	4	-	1	-
Всего – выездные проверки организаций и физических лиц	229	186	1 299 641	134	2 862 128	-52	1 562 4 87
из них: выявившие нарушения	229	186	-	131	-	-55	-

Здесь мы видим ту же тенденцию, что и по РФ. Увеличение проведенных камеральных проверок за 2018 г. на 47 316 в сравнении с 2017 г. и на 122 138 по сравнению с 2016 г. и снижение числа проведенных выездных проверок на 53 за 2018 г. и на 94 в сравнении с 2016 г.

Для примера мы можем проследить за динамикой ВНП по отдельным пунктам проверок. В 2018 г. было проведено 109 ВНП организаций (на 32 проверки меньше прошлого периода), что принесло доначислений налогов в бюджет, штрафов и пеней 2 830 983 руб., что больше на 1 584 126 руб., чем за прошлый налоговый период. Из 109 ВНП по 106 были выявлены нарушения НК РФ. По ИП и другим лицам, занимающимся частной практикой, в 2018 г. была проведена 21 выездная налоговая проверка (42 ВНП было проведено в 2017 г.), что принесло дополнительно в бюджет 28 230 руб. Нарушения были выявлены во всех проверяемых объектах.

В целом за 2018 г. по результатам выездных и камеральных проверок в бюджет было доначислено 3 197 055 руб.

Сравнения результаты проверок по РФ и по РД, мы видим, что по РД только 3 ВНП организаций не выявили нарушений. Во всех остальных случаях ВНП выявили нарушения налогового законодательства.

Таблица 3. Контрольная работа налоговых органов по РД в разрезе основных бюджетообразующих налогов за 2016–2018 гг.²

	Количество проведенных выездных проверок						От- клоне- ния. Всего	Соот- ноше- ние нару- шений к ВНП, %	
	2016 г.		2017 г.		Соотно- шение нару- шений к ВНП, %	2018 г.			
	Всего	из них вы- явивших наруше- ния	Всего	из них вы- явивших наруше- ния		Всего	из них, выявив- ших наруше- ния		
Налог на прибыль	128	83	131	86	66	95	71	-36	75
НДФЛ	152	107	140	91	65	104	59	-36	57
НДС	177	129	162	119	73	117	94	-45	80
Акцизы	4	1	2	0	0	4	0	2	0
Налог на имущество организаций	115	10	125	7	6	71	3	-54	4
НДПИ	9	5	5	0	0	6	3	1	50
Итого	985	426	977	367	38	653	262	324	40

Согласно данным отчета 2-НК, опубликованного на сайте ФНС РФ по РД, мы можем проследить динамику проведенных выездных налоговых проверок за 2016–2018 годы отдельно по каждому виду налогов. По всем видам налогов количество ВНП в 2018 г. было уменьшено, кроме проверок по акцизам и НДПИ. Например, по налогу на прибыль общее количество ВНП было снижено на 36, однако удельный вес выявленных нарушений по данному налогу увеличился с 66 % за 2017 г. до 75 % за 2018 г. Количество ВНП снизилось на 45, и в то же время увеличился удельный вес нарушений с 73 до 80. По остальным налогам также снизилось число проверок, но и снизился процент нарушений. В общем итоге по РД число ВНП за 2018 г. снизилось с 977 до 653, число выявленных нарушений – с 367 до 262 и увеличился процент налоговых правонарушений с 38 до 40 %.

Согласно данным таблицы 4, количество камеральных проверок в 2018 г. увеличилось, но уменьшилось количество выездных налоговых проверок. В то же время количество выявленных нарушений по камеральным проверкам увеличилось по сравнению с прошлым периодом, а по ВНП – уменьшилось. Это можно связать с хорошей работой работников ИФНС при проведении камеральных проверок, по результатам которых были выявлены все нарушения, не требующие дальнейшей выездной проверки.

В случаях, когда в результате камеральной проверки принимается решение о необходимости внеплановой выездной проверки, проводится предпроверочный анализ, дающий направление и определяющий цели и задачи проводимой ВНП. Качественный

² Составлено автором по отчетным данным 2-НК за соответствующие годы на основании данных сайта www.nalog.ru. — Режим доступа: — https://www.nalog.ru/rn05/related_activities/statistics_and_analytics/forms/7418605/

предпроверочный анализ и тщательно проведенная ВНП дают в бюджет хорошие доначисления в виде недоплаченных налогов, сборов, штрафов и пени. Проведем анализ доначислений по результатам проверок, сформировав их в виде таблицы 4.

Таблица 4. Динамика доначислений налогов в результате контрольной работы налоговых органов по РД в разрезе по основным бюджетообразующим налогам³

	2017				2018			
	выездных проверок		камеральных проверок		выездных проверок		камеральных проверок	
	налоги	пени, штрафы	налоги	пени, штрафы	налоги	пени, штрафы	налоги	пени, штрафы
Всего по налогам	970 896	442 887	177 916	96 037	910 815	388 287	88 078	100 318
Налог на прибыль	254 072	91 843	7 340	3 211	250 560	58 697	9 842	1 514
НДФЛ	171 930	68 261	–	–	49 696	54 962	7 899	48 376
НДС	470 792	226 399	124 386	61 405	561 511	215 110	33 374	26 860
Акцизы	11 055	6 270	0	131	0	0	0	7
Налог на имущество организаций	2 283	903	9 567	1 231	7 904	3 143	8 277	1 126
НДПИ	1 671	574	59	278	479	178	188	266
Итого	2 909 134	1 327 963	533 308	282 646	2 729 492	596 228	263 777	315 851

В связи с тем, что в 2018 г. было проведено на 53 ВНП меньше (табл. 4) (134 проверки) и было выявлено на 56 правонарушений меньше, чем за 2017 г. (131 ВНП с нарушениями), сумма доначислений по налогам уменьшилась на 60 081 руб. и сумма пеней и штрафов уменьшилась на 54 600 руб. Если делать анализ количества проверок по каждому виду налога, то количество ВНП за 2018 г. в разрезе налогов и сборов – 653 ВНП, из них выявлены нарушения в 262 случаях, т. е. 40 % проверок выявили налоговые правонарушения. Это принесло доначислений в сумме 2 729 492 руб. по налогам и плюс пени и штрафы в размере 596 228 руб.

За 2017 г. было проведено 977 ВНП – на 8 меньше, чем в предыдущем году (985). Это дало доначисление в пользу бюджета 3 325 720 руб. (2 729 492 руб. по доначисленным налогам и 596 228 руб. по штрафам и пеням). Это меньше, чем за 2016 г. на 911 377 руб. (4 237 097 руб. за 2016 г.). На основании проведенного анализа можно рекомендовать налоговым органам более тщательно проводить предпроверочный анализ и увеличить число выездных налоговых проверок, особенно по основным бюджетообразующим налогам.

³ Составлено автором по отчетным данным 2-НК за соответствующие годы на основании данных сайта www/nalog.ru

Таким образом, среди наиболее действенных мероприятий, направленных на совершенствование контрольной работы налоговых органов, следует выделить:

- разработку методов определения реальной налоговой базы в отношении различных налогов;
- формирование системы критериев для оценки уровня выполнения налоговых обязательств налогоплательщиками;
- создание баз данных налоговых правонарушений, выявленных в результате проведения камеральных проверок, для использования в выездных проверках;
- анализ и обобщения часто используемых налогоплательщиками схем ухода от налогообложения.

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая): от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 23.04.2018). СПС «КонсультантПлюс».
2. Выездная налоговая проверка Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 31.12.2017).
3. Налоги и налогообложение / под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. – СПб: Питер, 2013. – С. 100.
4. Никитина А. Акт налоговой проверки: повод для возражений // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». – 2011. – № 42.
5. Подоляко М.Н. Налоговые проверки в системе налогового контроля // Налоги и финансы. – 2012. – № 2.
6. Родина О.В. О критериях отбора налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок // Налоговый вестник. – 2015. – № 1.
7. Статистика и аналитика Федеральной налоговой службы (ФНС России) // Федеральная налоговая служба России: Официальный сайт. – Режим доступа: http://www.nalog.ru/nal_statistik/
8. Федосимов Б. Выездная налоговая проверка // Аудит и налогообложение. – 2016. – № 8.
9. Фирфарова Н.В. Налоговикам нужны веские основания, чтобы начать выездную проверку // Налоговая проверка. – 2017. – № 3.
10. Черникова С.В. Анализ выездных налоговых проверок: пути совершенствования и повышения результативности // Молодой ученый. – 2018. – № 16. – С. 177–179. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://moluch.ru/archive/202/49573/> (дата обращения: 22.05.2018).
11. Чистова М.В., Галаев А.М. Пути повышения эффективности контрольной работы налоговых органов // Научно-методический электронный журнал «Концепт». – 2017. – Т. 2. – С. 588–593. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://e-koncept.ru/2017/570116.htm>.
12. Шевцова Т.В. Стратегия планирования выездных налоговых проверок // Российский налоговый портал. – Режим доступа: http://taxpravo.ru/analitika/statya-70794-strategiya_planirovaniya_vyiezdnyih_nalogovyih_proverok
13. Об основных результатах работы ФНС за 2017 год. – Режим доступа: [<http://m.govtment.ru/news/31616/>] (дата обращения: 04.04.2018).

Поступила в редакцию 21 октября 2019 г.

UDC 336.225

DOI: 10.21779/2500-1930-2019-34-4-48-55

The analysis of conducting field tax audits practice (on the example of the Federal tax service inspectorate for the Republic of Dagestan)

Z.K. Jafarova

*Dagestan State University; Russia, 367000, Makhachkala, M. Gadzhiev st., 43a;
dazamat67@mail.ru*

The relevance of the article is determined by the critical importance of increasing the effectiveness of the tax control system in order to ensure the completeness and timeliness for the formation of the consolidated budget of the Russian Federation. Particular attention to tax control by the state is due to the fact that taxes are the main source of budget revenue. The fiscal tasks of the state in the formation of centralized funds here contradict the natural desire of the taxpayer to minimize the size of their tax payments. Therefore, the state attaches great importance to the control of taxation activities. Effective tax control is a prerequisite for the functioning of any tax system.

Keywords: *tax audit, tax revenue analysis, pre-audit analysis, tax audit dynamics.*

Received 21 October, 2019