

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ
КАФЕДРА ФИНАНСОВ, ИНВЕСТИЦИЙ И ИННОВАЦИЙ

**ОРГАНИЗАЦИЯ И ПУТИ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ
КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Магистерская диссертация
обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика
магистерская программа Налоговое консультирование
заочной формы обучения, группы 06001687
Попова Павла Андреевича

Научный руководитель
к.э.н., доцент кафедры
финансов, инвестиций и
инноваций
Аулов Ю.Л.

Рецензент
к.э.н., доцент кафедры
учета, анализа и аудита
Матвийчук Л.Н.

БЕЛГОРОД 2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
1.1. Понятие и организация налогового контроля в Российской Федерации.....	7
1.2. Формы и методы контрольной работы налоговых органов в Российской Федерации.....	12
1.3. Методологические основы оценки и анализа эффективности контрольной работы налоговых органов.....	22
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
2.1. Анализ показателей контрольной работы налоговых органов Российской Федерации за 2015-2017 гг.....	30
2.2. Современные проблемы контрольной работы налоговых органов в Российской Федерации.....	37
2.3. Анализ работы налоговых органов по выявлению налоговых схем, применяемых налогоплательщиками.....	46
ГЛАВА 3. ПУТИ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
3.1. Перспективы совершенствования контрольной работы налоговых органов в современных экономических условиях.....	55
3.2. Совершенствование контрольной работы налоговых органов на основе планирования с использованием информационных ресурсов.....	62
3.3. Совершенствование методологического инструментария определения и повышения эффективности контрольной работы налоговых органов.....	72
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	83
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	87
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	97

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. В сложившихся экономических условиях, вызванных нестабильностью национальной валюты, низкими мировыми ценами на энергоносители и как следствие - дефицитом государственного бюджета, центральным элементом системы государственного финансового контроля можно признать налоговый контроль, поскольку налоги выступают главными фискальными и регулирующими инструментами рыночной экономики. Кроме того, налоговый контроль обеспечивает обратную связь налогоплательщиков с органами государственной власти, поэтому от его результативности зависит экономическое благополучие государства. При этом, потенциал для увеличения собираемости налогов за счет улучшения контрольных мероприятий в Российской Федерации еще достаточно велик.

В настоящее время особо актуальна проблема оценки эффективности контрольной работы налоговых органов, которая предполагает необходимость достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств в рамках определенного бюджетом государства объема денежных ресурсов.

Эффективность контрольной работы налоговых органов, направленная на обеспечение полного и своевременного сбора налогов, зависит от следующих основных требований:

- результаты контрольной работы налоговых органов должны обеспечивать устойчивое формирование доходов бюджетов, необходимых для исполнения расходных обязательств Российской Федерации, ее субъектов и муниципальных образований, а также осуществление налоговыми органами функций главного администратора доходов соответствующих бюджетов;

- уровень и структура налоговой нагрузки на субъекты хозяйствования не должны ухудшать условия экономического роста, искажать условия конкуренции, препятствовать притоку инвестиций;

- администрирование налогов должно исходить из минимизации связанных с ним издержек бизнеса за счет совершенствования налогового учета и отчетности, повышения прозрачности и упрощения процедур взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами.

Степень научной разработанности. При изучении теоретических и прикладных основ контрольной работы налоговых органов использовались новейшие исследования и труды ученых-теоретиков и практиков в сфере налогового администрирования, таких как Беспалов М.В., Горлов В.В., Майбуров И.А., Мишустин М.В., Семенихин В.В., Черник И.Д. и других. Вместе с тем, несмотря на значительное количество исследований, проведенных в области налогового администрирования, налоговыми органами до настоящего времени еще не обеспечен полный контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью перечисления налоговых платежей в бюджет, так же как не устранены неправомерные способы уклонения недобросовестных налогоплательщиков от уплаты налогов и сборов.

Цель и задачи исследования. Цель работы - исследовать формы и организацию контрольной работы налоговых органов в Российской Федерации, а также обосновать пути повышения ее эффективности.

Указанная цель обусловила постановку и решение следующих задач:

- охарактеризовать понятие и организацию налогового контроля в Российской Федерации;
- определить формы и методы контрольной работы налоговых органов в Российской Федерации;
- рассмотреть методологические основы оценки и анализа эффективности контрольной работы налоговых органов;
- показать методику анализа показателей контрольной работы налоговых органов Российской Федерации;
- выявить современные проблемы контрольной работы налоговых органов;

- предложить пути повышения эффективности контрольной работы налоговых органов в Российской Федерации.

Объектом исследования является система форм и организация контрольной работы налоговых органов в Российской Федерации.

Предмет исследования – анализ и пути повышения эффективности контрольной работы Федеральной налоговой службы России.

Границы исследования - период с 2015 по 2017 год.

Информационной базой исследования являются законодательные акты Российской Федерации, нормативно-правовые акты Министерства финансов и Федеральной налоговой службы России, другие нормативные документы, информационные материалы, опубликованные в экономической литературе и периодических изданиях, статистическая отчетность ФНС России по формам 1-НМ, 2-НК.

Методологической базой исследования стали методы экономико-статистического анализа, методы анализа и синтеза экономической информации, методы статистических группировок, сравнения, динамики, табличный и другие методы.

Научная новизна исследования состоит:

- в разработке теоретических основ и методических рекомендаций дальнейшего совершенствования контрольной работы налоговых органов на основе планирования с использованием информационных ресурсов, имеющихся в распоряжении налоговых органов, в единую информационную систему, с максимальным включением в нее данных, поступающих из внешних источников, что позволит с помощью использования соответствующих программных средств проводить необходимый целостный анализ состояния налогоплательщика, и обеспечит единый методологический подход к проведению отбора налогоплательщиков для выездного контроля;

- в совершенствовании методологического инструментария определения и повышения эффективности контрольной работы налоговых органов в

Российской Федерации, который позволит оперативно ранжировать субъекты России и выделять их в типологические группы по уровню эффективности контрольной работы налоговых органов.

Теоретическая значимость исследования. Представленные в работе научные результаты вносят определенный вклад в развитие экономической науки и могут послужить для дальнейших теоретических и практических разработок проблем налогового контроля.

Практическая значимость исследования заключается в том, что авторские теоретические разработки доведены до конкретных методических и практических предложений, которые могут быть использованы органами налогового контроля в своей деятельности.

Апробация работы. Основные теоретические и практические результаты исследования были представлены на международных научно-практических конференциях, проводимых в НИУ «БелГУ» в 2017 и 2018 гг. Отдельные практические рекомендации автора были опубликованы в научных статьях в периодических и научных изданиях. Теоретические положения и выводы работы используются в учебном процессе кафедрой финансов, инвестиций и инноваций НИУ «БелГУ».

Структура работы обусловлена ее целью и задачами, а также логикой развития проблемы и включает в себя введение, три главы, заключение, список использованной литературы, приложения.

В первой главе рассмотрены организационно-правовые основы контрольной работы налоговых органов в Российской Федерации. Во второй главе проведен анализ контрольной работы налоговых органов в Российской Федерации. В третьей главе рассмотрены пути повышения эффективности контрольной работы налоговых органов в Российской Федерации. В заключении сформулированы основные выводы и предложения по результатам исследования.

ГЛАВА 1. ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1. Понятие и организация налогового контроля в Российской Федерации

Характеристика и сущность понятия «налоговый контроль» рассматриваются в главе 14 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), под названием «Налоговый контроль». В статье 82 НК РФ «Общие положения о налоговом контроле» налоговый контроль определяется как «деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ» [1].

Однако, мнения многих российских специалистов по налогообложению о сущности налогового контроля и контрольной работы уполномоченных в этой сфере органов зачастую расходятся. Рассматривая обобщенные определения возможно сделать следующие выводы.

Налоговый контроль - это особый вид контроля, цели и основные задачи которого имеют четкий налоговый характер, а их непосредственное достижение становится возможными посредством контрольной работы, т.е. реализации определенной системы мероприятий, действий, приемов, способов и методик контрольного, проверочного, аналитического и процессуального характера.

Под «организацией налогового контроля» необходимо понимать упорядоченную структуру лиц, реализующих контрольные действия в сфере налогообложения, а также совокупность определенных, установленных законом мероприятий.

Управление процессом налогового контроля в целом, осуществляют специальные налоговые органы, правовой статус которых установлен НК РФ, Законом РФ от 21 марта 1991 г. №943-1 «О налоговых органах Российской

Федерации», Законом РФ от 10 декабря 2003 г. №173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», а также иными правовыми актами.

Согласно ст.1. Закона РФ №943-1 налоговые органы Российской Федерации – это единая система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а также контроля и надзора за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства в пределах компетенции налоговых органов [2].

В соответствии с п. 1 ст. 30 НК РФ к налоговым органам относятся федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области налогов и сборов, и его территориальные подразделения. Согласно Указу Президента РФ от 9 марта 2004 г. №314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» таким органом является Федеральная налоговая служба (ФНС России), находящаяся в ведении Министерства финансов Российской Федерации.

Положением о ФНС России, а также положениями о территориальных органах Федеральной налоговой службы, утвержденных приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17.07.2014 №61н, установлено, что управления ФНС России по субъектам Российской Федерации, инспекции ФНС России по району, району в городе, городу без районного деления, инспекции ФНС России межрайонного уровня являются территориальными органами Федеральной налоговой службы и входят в единую централизованную систему налоговых органов.

В территориальные органы ФНС России по состоянию на 31.12.2017 входило:

- 84 управления Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации (которым подведомственны 874 соответствующих инспекций ФНС России, в том числе: инспекции по районам - 16, районам в

городах - 100, городам без районного деления - 104, межрайонного уровня – 654);

- 8 межрегиональных инспекций Федеральной налоговой службы по федеральным округам;

- 9 межрегиональных инспекций Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам (см. табл.1.1);

- Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных;

- Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по ценообразованию для целей налогообложения;

- Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по камеральному контролю [36].

Таблица 1.1

Состав и компетенция межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам

Номер инспекции	Сфера администрирования
1	2
1	Разведка, добыча, переработка, транспортировка и реализация нефти и нефтепродуктов
2	Разведка, добыча, переработка, транспортировка и реализация природного газа
3	Производство и оборот этилового спирта из всех видов сырья, алкогольной, спиртосодержащей и табачной продукции
4	Электроэнергетика, в том числе производство, передача, распределение, реализация и диспетчеризация электрической и тепловой энергии
5	Производство и реализация продукции металлургической промышленности;
6	Оказание транспортных услуг
7	Оказание услуг связи
8	Машиностроение и оборонно-промышленный комплекс
9	Финансовый сектор экономики (банковская и страховая деятельность)

В соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506 (с учетом изменений и дополнений) «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» ФНС России осуществляет следующие полномочия:

1. Осуществляет контроль и надзор за:

- соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством и иных обязательных платежей;
- соблюдением требований к контрольно-кассовой технике;
- полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей.

2. Выдает свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, с денатурированным этиловым спиртом; с бензолом, параксилолом или ортоксилолом.

3. Осуществляет:

- государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств;
- федеральный государственный надзор в области организации и проведения азартных игр;
- федеральный государственный надзор за проведением лотерей.

4. Регистрирует контрольно-кассовую технику, используемую организациями и индивидуальными предпринимателями в соответствии с законодательством Российской Федерации.

5. Ведет в установленном порядке:

- учет организаций и физических лиц в целях проведения налогового контроля;

- Единый государственный реестр юридических лиц, Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и Единый государственный реестр налогоплательщиков.

6. Бесплатно информирует (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах, порядке их исчисления и уплаты, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов, а также предоставляет формы налоговой отчетности и разъясняет порядок их заполнения.

7. Осуществляет возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов и сборов, а также пеней и штрафов.

8. Принимает решения об изменении сроков уплаты налогов, сборов и пеней.

9. Устанавливает формы налоговых уведомлений, требований об уплате налога, формы заявлений о постановке на учет и снятии с учета в налоговом органе, форму и требования к составлению акта налоговой проверки.

10. Разрабатывает формы налоговых деклараций и иные документы в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, и направляет их для утверждения в Министерство финансов Российской Федерации.

11. Представляет в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) интересы Российской Федерации по обязательным платежам и (или) денежным обязательствам.

12. Взаимодействует в установленном порядке с органами государственной власти иностранных государств и международными организациями в установленной сфере деятельности.

ФНС России в рамках осуществления функций в установленной сфере деятельности, в том числе в области государственного контроля (надзора), заключено более 70 соглашений о взаимодействии с федеральными органами исполнительной власти.

1.2. Формы и методы контрольной работы налоговых органов в Российской Федерации

В соответствии с п.1 ст.82 НК РФ налоговые органы проводят налоговый контроль в форме налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода, а также в других формах, предусмотренных НК РФ [1].

Вместе с тем, содержание указанной статьи смешивает понятия, которым присуща совершенно различная природа и сущность. Если налоговые проверки естественно, это - форма налогового контроля и собственно, контрольной работы налоговых органов, то все другие перечисленные в п. 1 ст. 82 НК РФ элементы, являются методами налогового контроля, которые используются при реализации его формы.

Правомерность такого вывода можно подтвердить нормой пп.5 п.2 ст.1 НК РФ, из которой следует, что в числе общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации НК РФ устанавливает формы и методы налогового контроля.

Именно методами налогового контроля, а не его формами являются такие, указанные в статье действия налоговых органов:

- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- проверка данных учета и отчетности;
- осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли).

Главной отличительной чертой методов налогового контроля от его форм является то, что методы налогового контроля не имеют самостоятельного значения и не могут использоваться обособленно от какой-либо определенной формы налогового контроля.

Несмотря на достаточно устоявшуюся тенденцию понимания налоговых проверок как самостоятельных форм налогового контроля, результаты проведенного исследования позволяют признать правоту авторов, определяющих в своих работах в качестве одной из форм налогового контроля именно налоговые проверки.

Таким образом, под формой налогового контроля нужно понимать сочетание методов налогового контроля, реализуемых в ходе определенных мероприятий, осуществляемых субъектами налогового контроля на постоянной основе в отношении подлежащих налоговому контролю субъектов.

Необходимость критического подхода к составу форм налогового контроля, изложенных в п. 1 ст. 82 НК РФ, разделяют и современные специалисты в области налогового права. Так, по мнению Л.А. Коротковой и Д.Е. Ковалевской, на основании положений гл. 14 НК РФ налоговый контроль осуществляется налоговыми органами в следующих формах:

- 1) налоговый учет организаций и индивидуальных предпринимателей;
- 2) налоговые проверки.

Указанные же в ст. 82 НК РФ в качестве форм налогового контроля получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных отчета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода, по мнению этих авторов, являются по своей сути мероприятиями налогового контроля, применяемыми при реализации вышеназванных форм налогового контроля, и не могут быть отнесены к самостоятельным формам налогового контроля.

Поэтому, анализ содержания НК РФ с указанных позиций, позволяет выделить всего четыре формы налогового контроля:

- учет налогоплательщиков;
- контроль налоговых поступлений (оперативный налоговый контроль);
- налоговые проверки.

Каждая из указанных форм имеет свое определенное предназначение в единой системе организации налогового контроля.

При этом именно с налоговыми проверками, которые являются самой распространенной формой налогового контроля, принято отождествлять контрольную работу налоговых органов, особенности которой рассмотрим более подробно.

Согласно ст.87 НК РФ налоговые проверки налогоплательщиков бывают следующих видов: выездные, камеральные, встречные, дополнительные и повторные выездные.

Выездная налоговая проверка налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора), его филиала или представительства проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа.

Выездной проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки.

Выездная проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться как по одному, так и по нескольким видам налогов. Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные налоговые проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период. Исключение из этого правила составляют случаи, когда такая проверка осуществляется в связи с реорганизацией или ликвидацией организации - налогоплательщика, а также в порядке контроля вышестоящего налогового органа за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Решение руководителя вышестоящего налогового органа о назначении повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа оформляется в виде мотивированного постановления с указанием обстоятельств, явившихся основаниями для назначения вышеуказанной проверки.

При этих обстоятельствах выездная проверка может проводиться независимо от времени осуществления предыдущей проверки.

По общему правилу срок проведения выездной проверки не может превышать двух месяцев, если иное не установлено ст.89 НК РФ. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность такой проверки до трех месяцев. При проведении налоговым органом выездной проверки организации, имеющей филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства, то есть может превышать общеустановленный срок. К двухмесячному сроку проведения проверки прибавляется по одному месяцу на каждое обособленное подразделение организации.

По результатам выездной проверки не позднее двух месяцев после составления справки об осуществленной проверке должностные лица налоговых органов должны составить акт проверки по форме, установленной Инструкцией МНС России от 10.04.2000 №60 «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах». Акт проверки подписывается лицами, проводившими проверку, и руководителем проверяемой организации (индивидуальным предпринимателем) либо их представителями. В случае отказа подписать акт в нем делается соответствующая запись.

В двухнедельный срок со дня получения акта проверки налогоплательщик вправе представить в соответствующий налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту в целом либо по его отдельным положениям с приложением документов, подтверждающих обоснованность возражений или мотивы неподписания акта проверки.

Реализация такого права позволяет налогоплательщику активно отстаивать свою позицию на стадии рассмотрения акта проверки и

способствует принятию налоговым органом правильного и справедливого решения.

По истечении двухнедельного срока в течение не более 14 дней руководитель налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, а также представленные налогоплательщиком документы и материалы и принимает решение:

- о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В последнее время существенно возросла роль камеральных налоговых проверок при проведении контрольной работы налоговых органов. Расширение прав налогового органа в получении необходимой информации о налогоплательщике позволило значительно повысить результативность таких проверок (например, по обоснованности возмещения налогоплательщикам из бюджета сумм НДС по экспортным операциям).

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Специального решения руководителя налогового органа на проведение такой проверки не требуется.

Налоговый орган должен провести камеральную налоговую проверку в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Периодичность проведения камеральных проверок не установлена; соответственно, частота их проведения зависит от возникновения соответствующей необходимости.

Составление акта по результатам камеральной налоговой проверки действующим законодательством не было предусмотрено вплоть до 2007 г., а с 2007 г. такой акт должен составляться, но только в случае выявления нарушений налогового законодательства.

В соответствии со ст.87 НК РФ в рамках проведения выездной или камеральной налоговой проверки налоговым органом может быть проведена встречная проверка, если у налогового органа возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика, связанной с иными лицами.

Налоговый орган имеет право истребовать у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика, независимо от того, в каком налоговом органе эти лица состоят на учете. Таким образом, проведение встречной проверки может осуществляться как налоговым органом, на учете которого состоит лицо, подлежащее встречной проверке, так и налоговым органом, на учете которого состоит налогоплательщик.

Налоговый орган обязан истребовать документы в порядке, установленном ст.93 НК РФ. Эти документы должны быть направлены или выданы налоговому органу в пятидневный срок.

В случае отказа лица, которому адресовано требование о представлении документов, должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку (принудительное изъятие) необходимых документов. Порядок проведения выемки установлен ст.94 НК РФ.

В рамках проведения встречной проверки налоговый орган вправе истребовать только документы. Следовательно, требования налогового органа о получении каких-либо пояснений, не имеющих документальной формы, недопустимы. Вместе с тем налоговый орган вправе получить интересующую его информацию иным способом, установленным НК РФ.

Так, в соответствии со ст.90 НК РФ налоговый орган вправе привлечь для дачи показаний свидетеля - лицо, которому могут быть известны обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

Дополнительная налоговая проверка может быть назначена только при отмене акта нижестоящего налогового органа. Руководитель налогового органа выносит решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля по форме, установленной Инструкцией №60.

В решении должны быть изложены обстоятельства, вызывающие необходимость проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, и указано, какие именно дополнительные мероприятия налогового контроля должны быть проведены. Кроме того, в решении должен быть определен налоговый орган, осуществляющий проведение указанной проверки. Согласно п.3 ст.140 НК РФ решение налогового органа по жалобе (в том числе и о назначении дополнительной налоговой проверки) принимается в течение месяца. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Согласно ст.87 НК РФ налоговый орган вправе проводить повторные выездные налоговые проверки. При этом запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за уже проверенный налоговый период, за исключением случая, если такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации - налогоплательщика или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Повторная выездная налоговая проверка проводится вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления этого органа с соблюдением требований вышеуказанной статьи НК РФ.

Теперь рассмотрим методы контрольной работы, такие как:

- осмотр помещений и территорий,

- истребование документов,
- объяснения налогоплательщиков.

При проведении выездной налоговой проверки в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, должностные лица налогового органа в соответствии со ст.92 НК РФ вправе производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика (производственных, складских и торговых и других, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода), его документов и предметов.

Вне рамок проведения выездной проверки может быть произведен только осмотр документов и предметов, если они были получены должностным лицом налогового органа, либо в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля, либо при согласии их владельца.

При осуществлении осмотра должностные лица налогового органа должны соблюдать требования ст.91 НК РФ: предъявить служебные удостоверения и решение руководителя налогового органа о проведении выездной налоговой проверки. Осмотр вправе проводить только те должностные лица налогового органа, которые указаны в решении о проведении выездной налоговой проверки.

Пунктом 3 ст.92 НК РФ предусмотрено обязательное присутствие понятых при осмотре территории, помещения, документов или предметов.

Участие понятых регламентировано ст.98 НК РФ:

- понятые вызываются в количестве не менее двух человек;
- в качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица;
- не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов;
- понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии. Они вправе делать

по поводу произведенных действий замечания, которые подлежат внесению в протокол.

В случае необходимости налоговый орган или суд может опросить понятых по обстоятельствам, ставшим им известными при проведении осмотра.

При проведении камеральной или выездной налоговой проверки должностное лицо налогового органа вправе истребовать у проверяемых лиц необходимые для проверки документы, направив соответствующее требование о представлении документов. Форма такого требования установлена Инструкцией №60. Документы в виде заверенных должным образом копий должны быть направлены либо выданы налоговому органу в пятидневный срок.

Согласно п.2 ст.93 НК РФ отказ лиц от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или их непредставление в установленные сроки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст.126 НК РФ.

В случае отказа лица, обязанного представить необходимые для проверки документы, должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном ст.94 НК РФ.

В соответствии с п.1 ст.31 НК РФ налоговые органы вправе требовать пояснения от налогоплательщика или налогового агента. Подпунктом 7 п.1 ст.23 НК РФ на налогоплательщика возложена обязанность предоставлять налоговому органу необходимую информацию.

Вместе с тем, НК РФ не регулирует ряд вопросов, актуальность решения которых в правоприменительной практике возрастает. В частности, не разграничивается процедура осмотра документа и процедура доступа к документам, базам данных, в которых они содержатся (серверам); не регламентируется переход от процедуры осмотра к процедуре выемки при готовности налогоплательщика обеспечить выдачу интересующих налоговый орган документов и предметов.

Внесение в НК РФ необходимых уточнений по обозначенным темам будет способствовать сохранению баланса прав и обязанностей налоговых органов и налогоплательщиков при осуществлении налогового контроля.

Ежеквартально Управлениями ФНС России по субъектам РФ и межрегиональными инспекциями ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам готовится статистический отчет о результатах контрольной работы налоговых органов по форме 2-НК, в котором собираются сведения:

- о количестве проведенных камеральных и выездных проверок;
- о суммах доначислений и уменьшений по камеральным и выездным проверкам;
- о мерах, принятых к нарушителям законодательства о налогах и сборах и валютного законодательства;
- о суммах уменьшенных, восстановленных и приостановленных к взысканию платежей по решениям судебных и вышестоящих налоговых органов.

Регулярные пресс-релизы, содержащие отчеты о результатах деятельности налоговых органов, помимо статистики проведения налоговых проверок содержат сведения о мероприятиях налогового контроля по проверке обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов по НДС у экспортеров, а также показатели привлечения к административной ответственности, судебных разбирательств и способов обеспечения исполнения обязательств.

Поэтому эффективность контрольной работы налоговых органов во многом зависит от правильного выбора ее форм и методов, равно как и от основных начал, т.е. принципов ее осуществления, закрепленных в законодательстве.

1.3. Методологические основы оценки и анализа эффективности контрольной работы налоговых органов

В современных условиях особую актуальность приобретает поиск резервных источников государственных доходов, которые могут быть выявлены в результате проведения контрольной работы налоговых органов, что определяет необходимость совершенствования подходов к оценке ее эффективности.

Налоговый контроль обеспечивает обратную связь налогоплательщиков с органами государственной власти, поэтому от его результативности, под которой следует понимать объем фактически собранных налоговых платежей в соотношении с начисленными, зависит экономическое благополучие государства.

В настоящее время особо актуальна проблема оценки эффективности контрольной работы налоговых органов, которая предполагает необходимость достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств в рамках определенного бюджетом государства объема денежных ресурсов.

Несмотря на значительный опыт проведения налогового контроля, накопленный более чем за 20-летний период, при устоявшемся механизме его осуществления с использованием уже длительное время применяемых форм и методов контрольной работы налоговых органов, потенциал для увеличения собираемости налогов за счет улучшения контрольных мероприятий в Российской Федерации достаточно велик. Например, наличие такого потенциала А.С. Селиванов и Г.В. Саркисянц обосновывают малоэффективной системой мер налоговой ответственности за нарушения налогового законодательства [71].

Достаточно лояльной является система штрафных фискальных санкций, например штраф за нарушение представления налоговой декларации составляет

200 руб., за грубое нарушение правил налогового учета в течение одного налогового периода, не повлекшее снижения налоговой базы, - 10 000 руб.

Следует отметить, что в данном направлении государством проведена определенная работа, в частности с 1 января 2017 г. увеличены пени за просрочку налоговых платежей в два раза, однако и в действующих условиях пени в размере 1/150 действующей ключевой ставки Центрального банка Российской Федерации, умноженной на сумму задолженности и количество дней просрочки, будут незначительны.

Таким образом, стимулировать налогоплательщика к добросовестному исполнению своих обязанностей перед государством при спорной (с точки зрения эффективности) системе мер налоговой ответственности возможно только при качественной контрольной работе налоговых органов.

Основной формой контрольной работы налоговых органов являются налоговые проверки, которые подразделяются на два вида: камеральные и выездные. Вместе с тем, по причине значительных финансовых, временных и трудовых затрат выездные налоговые проверки проводятся достаточно редко, они охватывают лишь незначительный круг налогоплательщиков.

Поэтому в Российской Федерации имеются серьезные недостатки в планировании объектов для выездных проверок, которому в ряде случаев присущ формализм. В результате эффективность контрольной работы отдельных налоговых органов зачастую невысока, по результатам многих выездных проверок не сформировано дополнительных начислений налоговых платежей.

Камеральные проверки также не являются в полной мере эффективным инструментом налогового контроля, что вызвано как причиной законодательного характера (нечеткое описание в НК РФ процедур проведения камеральной проверки и последующих этапов работы налогоплательщика и налогового органа), так и рядом прочих причин, а именно:

- большая загруженность инспекторов;

- ограничение срока проведения проверки тремя месяцами с даты представления декларации проверяемым лицом;
- сложность осуществления процедуры по истребованию документов и др. [26]

От итогов проведения этих видов проверок в значительной мере зависит результат налогового контроля в целом, что обосновывает необходимость совершенствования показателей его эффективности.

Проблема оценки эффективности деятельности налоговых органов и необходимых для этого критериев исследуется российскими учеными достаточно долгое время.

Следует отметить, что ввиду отсутствия императивности в данном вопросе определить единственно верные оценочные характеристики представляется сложным, поэтому рассмотрим методологию применения уже разработанных критериев.

Применяемые при оценке эффективности контрольной работы налоговых органов коэффициенты разделены на следующие группы:

- общие показатели оценки налогового контроля, позволяющие дать общее представление об объемах контрольной работы;
- показатели качества налогового контроля, используемые для оценки результатов проводимых налоговых проверок и представляющие собой центральный элемент рассматриваемой системы показателей;
- показатели интенсивности налоговых проверок, позволяющие провести сравнительную характеристику различных видов налоговых проверок [56].

Рассмотрим основные коэффициенты, которые используются при оценке контрольной работы налоговых органов в настоящее время (рис. 1.1).

Следует отметить, что представленная система показателей является достаточно полной, однако требуются определенные методические указания по их применению.

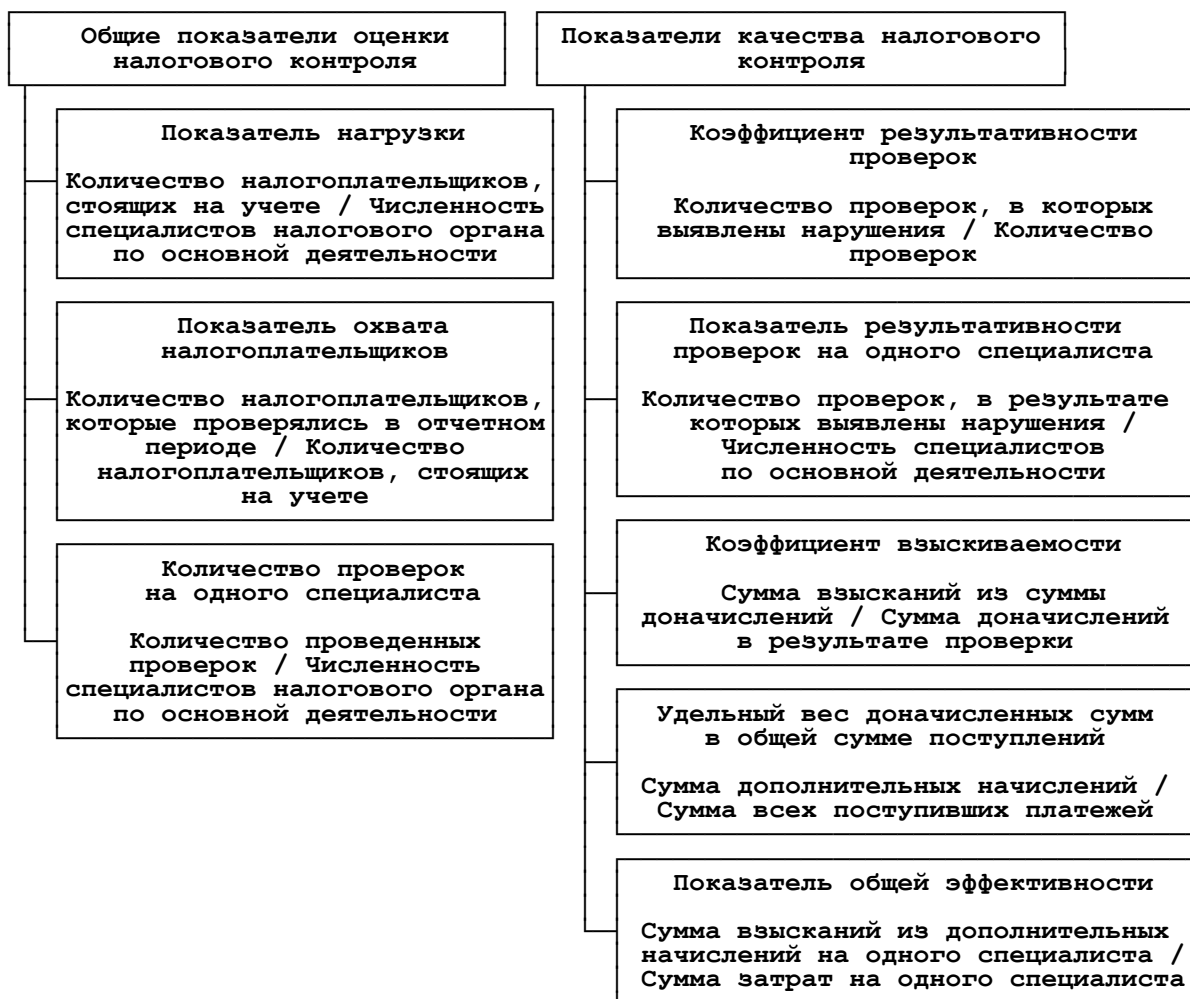


Рис 1.1. Система показателей эффективности и результативности контрольной работы налоговых органов

Особого внимания заслуживает анализ некоторых из представленных показателей. Значения коэффициента результативности проверок и количества проверок на одного специалиста должны учитываться в совокупности со значением коэффициента охвата.

Неправомерным и необоснованным является заключение о высокой эффективности налоговых проверок в ситуации, когда при высоких значениях коэффициентов охвата и количества проверок на одного специалиста наблюдается, например, нулевой коэффициент результативности.

Значение коэффициента результативности должно рассматриваться в динамике по отношению к аналогичному показателю предыдущего периода.

Снижение количества проверок на одного специалиста не может являться прямым подтверждением снижения результативности налоговых проверок в целом.

Следует обратить внимание на такой показатель, как коэффициент взыскиваемости, так как он дает наиболее точную оценку деятельности налоговых органов в сфере налогового контроля, поскольку именно сумма взысканий, а не сумма доначислений реально поступает в бюджет.

Особая значимость этого показателя предопределяет необходимость рассмотрения стадий, которые могут выполняться до процедуры взыскания.

В первую очередь проводится непосредственно камеральная проверка в территориальной налоговой инспекции, в ходе которой составляется акт и указывается сумма доначислений в случае обнаружения правонарушения [42].

Если налогоплательщик не согласен с вынесенным решением, он вправе обжаловать акт в досудебном порядке. Рассмотрением жалобы занимается отдел досудебного урегулирования, находящийся в той же инспекции. Однако решение этого отдела может не дать ожидаемых результатов, и тогда налогоплательщик может его обжаловать уже через вышестоящий налоговый орган [77].

Если все досудебные возможности были испробованы, остается рассмотрение жалобы в суде. И только после этой стадии может произойти процесс взыскания той или иной доначисленной суммы.

Таким образом, на каждой стадии проверяется обоснованность суммы доначислений. Соответственно, после каждой стадии эти суммы могут значительно отличаться друг от друга, так как налоговые органы в ряде случаев сами допускают ошибки в расчете, которые исправляются в ходе досудебного и судебного разбирательства.

Для более удобного восприятия информации показатели доначислений и взысканий, необходимые для исчисления коэффициентов, представлены в табл. 1.2.

Таблица 1.2

Теоретические показатели доначислений и взысканий,
необходимые для исчисления коэффициентов

Показатель	Сумма, руб.
1. Доначислено в ходе камеральной проверки в налоговой инспекции	1000
2. Доначислено после досудебного урегулирования	800
3. Доначислено после рассмотрения жалоб в УФНС	700
4. Доначислено после судебного разбирательства	300
5. Взыскано, всего	150

По данным таблицы 1.2 можно видеть, как различаются суммы после каждой стадии обжалования решения налогового органа, а взыскано из этой суммы может быть и того меньше.

Используя данные показатели, мы можем рассчитать сразу несколько коэффициентов, выстраивая различные отношения, причем в знаменателе мы рекомендуем всегда использовать суммы взысканий.

В частности, при соотнесении сумм доначислений, выявленных в ходе камеральной проверки территориальной инспекции Федеральной налоговой службы, и взысканий представляется возможным оценить качество работы данной инспекции.

Кроме того, применение исследуемых коэффициентов позволяет оценить качество досудебного урегулирования и работы вышестоящих налоговых органов. Норматив таких коэффициентов предлагается установить на уровне 0,8 - 0,9. Результат проверок считается положительным, когда налоговые органы, предъявляя недоимку и пени, основывают свои требования на законных основаниях, которые признаются судом.

Основываясь на тех же данных, можно рассчитать и такие показатели, как сумма взысканий или сумма доначислений в расчете на одну результативную проверку. Сопоставление данных критериев позволит оценить степень различия сумм взысканий и доначислений.

Упомянутые коэффициенты целесообразно находить в разрезе не только территориальных инспекций, но и отделов камеральных и выездных проверок, что позволит оценить качество работы каждого отдела.

В процессе анализа налогового контроля важная роль отводится исследованию интенсивности налоговых проверок и того, насколько «глубокими» они являются.

Для камеральных проверок в качестве критерия интенсивности предлагается ввести удельный вес проверок и доначислений, в процессе которых были использованы дополнительные документы, объяснения и сведения, в общем количестве проверок и доначислений.

Что касается выездных проверок, то здесь имеет место более широкий спектр показателей, обусловленный наличием большого количества допускаемых процедур (рис. 1.2).

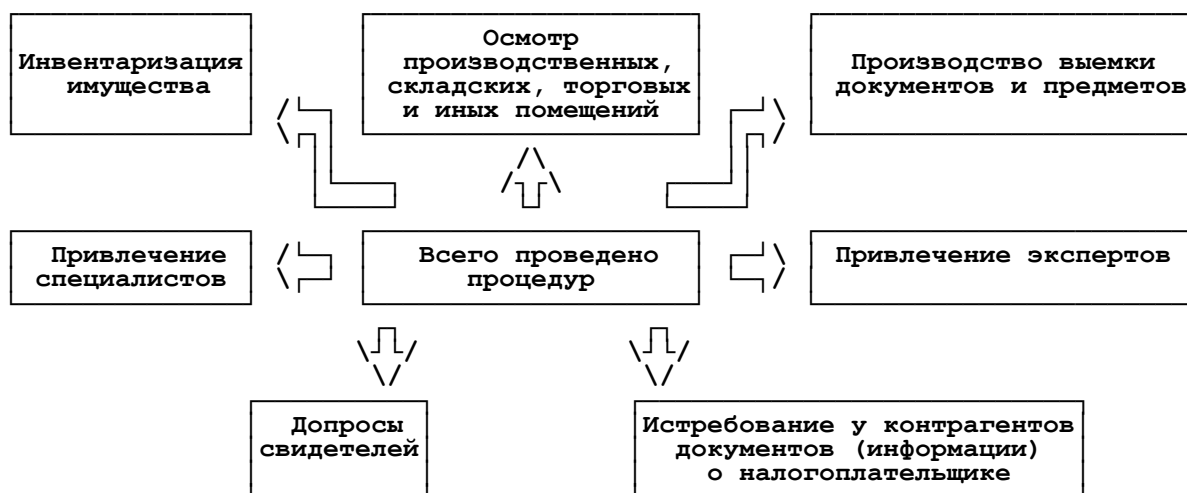


Рис. 1.2. Показатели, необходимые для оценки интенсивности выездных налоговых проверок

Таким образом, для оценки интенсивности выездных налоговых проверок необходимо определить количество процедур, проведенных в ходе выездной проверки, и их процентные соотношения. Определение наиболее распространенной процедуры позволит сделать предположения о том, какой метод является самым эффективным и достоверным. Кроме того, важно проводить подобные исследования в динамике.

В настоящее время основным недостатком всех существующих методик расчета эффективности и результативности налоговых проверок является то, что оценка данных результатов возлагается непосредственно на работников налоговых органов, что приводит к сомнению в объективности таких оценок, особенно при учете закрытости информации для внешних пользователей.

Сведения, при помощи которых осуществляется расчет показателей в рамках существующих методик, являются доступными только для самих налоговых органов. Это происходит из-за того, что часть информации не может быть предоставлена внешним пользователям в связи с ограничениями, которые установлены законодательством о налогах и сборах в части, касающейся налоговой тайны. Поэтому существующие методы оценки могут использоваться только для проведения внутриведомственного контроля, а проведение расчетов внешними пользователями информации невозможно.

В свою очередь, распространение практики сторонней оценки эффективности с привлечением независимых специалистов, экспертов могло бы повысить общественную значимость работы налоговых органов [77].

Таким образом, оценка эффективности контрольной работы налоговых органов позволяет выявить факторы, оказывающие влияние на контрольно-проверочную деятельность налогового органа в целом, а также на уровень поступлений и доначислений по основным налогам и сборам.

Совершенствование анализа эффективности контрольной работы налоговых органов является одним из инструментов повышения собираемости налогов и обеспечения экономической безопасности Российской Федерации.

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ РЕЗУЛЬТАТОВ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Анализ показателей контрольной работы налоговых органов Российской Федерации за 2015-2017 гг.

Важнейшим результатом контрольной работы налоговых органов являются объемы налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации, администрируемые налоговыми органами. Поэтому анализ налоговых доходов бюджетной системы на основе данных налоговой статистики, характеризует тенденции изменения макроэкономической ситуации в стране, с учетом воздействия факторов налогового контроля.

Результаты анализа показателей структуры и динамики налоговых доходов налоговые органы используют в процессе выработки рекомендаций по целенаправленному отбору налогоплательщиков для проведения налоговых проверок, оценки полноты и своевременности уплаты налогов и принятия мер к снижению недоимок по налогам. Кроме того, такой анализ является основой для прогнозирования объемов поступлений налоговых платежей в бюджет.

Для анализа результатов работы налоговых органов по обеспечению формирования налоговых доходов бюджетной системы Российской Федерации в работе были использованы данные статистической отчетности ФНС России по форме 1-НМ за 2015–2017 годы (Приложения 1-3) [85].

Анализ структуры поступления сумм налоговых доходов, администрируемых ФНС России, в федеральный бюджет, проведенный в таблице 2.1, показывает, что формирование всех доходов федерального бюджета, администрируемых налоговыми органами, в 2017 году обеспечено за счет поступления НДС – на 44,3%, НДС – на 35,3%, акцизов – на 10,0%, налога на прибыль организаций – на 8,3%. Совокупная доля указанных четырех налогов в 2016 году составила 97,9%.

Таблица 2.1

Структура поступления налогов, администрируемых ФНС России,
в бюджетную систему Российской Федерации за 2015–2017 гг.

Виды доходов	Годы						Изменение (+, -)		
	2015		2016		2017		2016 к 2015	2017 к 2016	2017 к 2015
	млрд. руб.	доля в % к дохо- дам бюд- жета	млрд. руб.	доля в % к дохо- дам бюд- жета	млрд. руб.	доля в % к дохо- дам бюд- жета	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Всего доходов федерального бюджета, администрируемых ФНС России: Из них:	6880,4	100	6929,1	100	9161,9	100	0,0	0,0	0,0
1.1. Налог на прибыль	491,3	7,1	491,0	7,1	762,4	8,3	0,0	1,2	1,2
1.2. НДС	2590,0	37,6	2808,0	40,5	3236,2	35,3	2,9	-5,2	-2,3
1.3. Акцизы	534,3	7,8	635,3	9,2	911,7	10,0	1,4	0,8	2,2
1.4. НДСИ	3159,9	45,9	2863,4	41,3	4061,3	44,3	-4,6	3,0	-1,6
1.5. Водный налог	2,5	0,0	2,2	0,0	2,3	0,0	0,0	0,0	0,0
1.6. Прочие налоги и сборы	102,4	1,5	129,2	1,9	188,0	2,1	0,4	0,2	0,6
2. Всего доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ, администрируемых ФНС России: из них:	6907,8	100	7553,7	100	8181,4	100	0,0	0,0	0,0
2.1. Налог на прибыль	2107,4	30,5	2279,1	30,2	2527,5	30,9	-0,3	0,7	0,4
2.2. Акцизы	486,5	7,0	661,7	8,8	611,6	7,5	1,8	-1,3	0,5
2.3. НДСФЛ	2806,5	40,6	3017,2	39,9	3251,1	39,7	-0,7	-0,2	-0,9
2.4. Налоги на имущество	1068,4	15,5	1116,9	14,8	1250,2	15,3	-0,7	0,5	-0,2
2.5. Прочие налоги и сборы	372,2	5,4	412,9	5,5	472,0	5,8	0,1	0,3	0,4

Анализ структуры поступления сумм налоговых доходов, администрируемых ФНС России, в консолидированные бюджеты субъектов РФ, показывает, что формирование всех доходов бюджетов субъектов РФ, в 2017 году обеспечено за счет поступления НДС – на 39,7%, акцизов – на 7,5%, налога на прибыль организаций – на 30,9%, имущественных налогов – на 15,3%. Совокупная доля указанных налогов в 2017 году составила 93,4%.

Таблица 2.2

Динамика поступления налогов, администрируемых налоговыми органами, в бюджетную систему Российской Федерации за 2015–2017 гг.

	Годы			Изменение (темп роста)			
	2015	2016	2017	2016 к 2015	2017 к 2016	2017 к 2015	Средне- годовой
	млрд. руб.	млрд. руб.	млрд. руб.	%	%	%	%
1. Всего доходов федерального бюджета, администрируемых ФНС России: Из них:	6880,4	6929,1	9161,9	100,7	132,2	133,2	115,4
1.1. Налог на прибыль	491,3	491	762,4	99,9	155,3	155,2	124,6
1.2. НДС	2590	2808	3236,2	108,4	115,2	124,9	111,8
1.3. Акцизы	534,3	635,3	911,7	118,9	143,5	170,6	130,6
1.4. НДСП	3159,9	2863,4	4061,3	90,6	141,8	128,5	113,4
1.5. Водный налог	2,5	2,2	2,3	88,0	104,5	92,0	95,9
1.6. Прочие налоги и сборы	102,4	129,2	188	126,2	145,5	183,6	135,5
2. Всего доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ, администрируемых ФНС России: из них:	6907,8	7553,7	8181,4	109,4	108,3	118,4	108,8
2.1. Налог на прибыль	2107,4	2279,1	2527,5	108,1	110,9	119,9	109,5
2.2. Акцизы	486,5	661,7	611,6	136,0	92,4	125,7	112,1
2.3. НДСЛ	2806,5	3017,2	3251,1	107,5	107,8	115,8	107,6
2.4. Налоги на имущество	1068,4	1116,9	1250,2	104,5	111,9	117,0	108,2
2.5. Прочие налоги и сборы	372,2	412,9	472	110,9	114,3	126,8	112,6

Анализ динамики поступления сумм налоговых доходов, администрируемых ФНС России, в бюджетную систему Российской Федерации проведен в таблице 2.2.

Анализ динамики поступления сумм налоговых доходов, администрируемых ФНС России, в бюджетную систему Российской Федерации всего, т.е. в федеральный бюджет и консолидированные бюджеты субъектов РФ, показывает, что в федеральный бюджет в 2017 году поступило администрируемых ФНС России доходов на сумму 9,1 трлн. руб., что на 33,2% больше, чем в 2015 году, а в консолидированные бюджеты субъектов РФ поступило администрируемых ФНС России доходов на сумму 8,1 трлн. руб., что на 18,4% больше, чем в 2015 году.

В федеральный бюджет в 2017 г. поступления налога на прибыль организаций составили 762,4 млрд. рублей или на 55,2% больше, чем в 2015 году, налога на добавленную стоимость поступило 3,2 трлн. рублей, или на 24,9% больше, чем в 2015 году, НДС – 4,0 трлн. рублей, или на 28,5% больше, чем в 2015 году.

В консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации в 2017 г. поступления налога на прибыль организаций составили 2,5 трлн. рублей, или на 19,9% больше, чем в 2015 году, налога на доходы физических лиц поступило 3,2 трлн. руб., или на 15,8% больше, чем в 2015 году, имущественных налогов – 1,2 трлн. рублей, или на 17,0% больше, чем в 2015 году.

Деятельность органов налогового контроля по налоговым проверкам (контрольной работы налоговых органов) оценивается, прежде всего, результатами проведения налоговых проверок.

Показатели анализа деятельности органов налогового контроля по налоговым проверкам, проведенной сотрудниками налоговых органов России на основании данных статистической отчетности ФНС России по форме 2-НК за 2015–2017 годы (Приложение 4) представлены в таблице 2.3 [86].

Анализ результатов деятельности ФНС России в части камеральных проверок налогоплательщиков показывает, что в 2017 г. органами налогового контроля было проведено всего 55,8 млн. камеральных проверок, что на 39,7% больше, чем в 2016 г.

Таблица 2.3

Показатели динамики налоговых проверок налогоплательщиков, состоящих на учете в налоговых органах Российской Федерации за 2015-2017 гг.

Показатели контрольной работы	Годы			Темп роста, %	
	2015	2016	2017	2016 к 2015	2017 к 2016
1. Камеральные налоговые проверки, всего, млн.ед.	31,9	39,9	55,8	125,2	139,7
1.1. из них камеральные проверки, выявившие нарушения, млн. ед.	1,9	2,2	3,0	115,7	133,7
1.2. доля камеральных проверок, выявивших нарушения, в %	6,1	5,6	5,4	-0,5	-0,2
2. Дополнительно начисленные по камеральным налоговым проверкам платежи, включая санкции и пени, всего, млн. руб.	82925	102328	61174	123,4	59,8
в том числе					
2.1. налоги	68578	76801	41467	112,0	54,0
2.2. пени и штрафы	14346	25526	19706	177,9	77,2
3. Дополнительно начисленные по камеральным налоговым проверкам, выявившим нарушения, платежи, в среднем на 1 проверку, тыс. руб.	42,5	45,4	20,3	106,7	44,7
4. Выездные налоговые проверки организаций и физических лиц, тыс.ед.	29,3	24,8	19,3	84,6	77,9
4.1. из них выездные проверки, выявившие нарушения, тыс.ед.	29,1	24,6	19,1	84,7	77,6
4.2. доля выездных проверок, выявивших нарушения, в %	99,1	99,2	98,7	0,1	-0,5
5. Дополнительно начисленные по выездным налоговым проверкам платежи, включая санкции и пени, всего, млн. руб.	268280	349136	308356	130,1	88,3
в том числе					
5.1. налоги	198981	252417	220492	126,9	87,4
5.2. пени и штрафы	69298	96719	87864	139,6	90,8
6. Дополнительно начисленные по выездным налоговым проверкам, выявившим нарушения, платежи, в среднем на 1 проверку, тыс. руб.	9211	14152	16116	153,7	113,9

При этом, дополнительно начисленные по ним платежи, включая пени и налоговые санкции, в 2017 г. составили 61,1 млрд. руб., что на 40,2% меньше, чем в 2016 г. Такие показатели говорят о повышении качества представляемых налогоплательщиками налоговых деклараций в налоговые органы, что в целом может свидетельствовать о повышении эффективности контрольной работы налоговых органов России в части камеральных проверок в 2017 г.

Также о повышении эффективности контрольной работы налоговых органов России свидетельствует снижение относительного показателя, характеризующего дополнительно начисленные по камеральным проверкам платежи, включая пени и санкции в среднем на 1 проверку с 42,5 руб. в 2015 г. до 20,3 тыс. руб. в 2017 г.

Причинами большинства случаев применения налоговых санкции были следующие виды нарушений: несвоевременное представление налоговых деклараций согласно ст. 119 и ст. 126 НК РФ, неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы или иного неправомерного исчисления налога согласно п.1 ст. 122 НК РФ.

Основные ошибки, выявленных при проведении камеральных проверок: ошибки в исчислении налоговой базы, неправильное применение налоговых ставок, а также арифметические ошибки.

Анализ контрольной работы по выездным проверкам, проведенной работниками налоговых органов России за 2015–2017 гг., показывает, что за 2017 г. органами налогового контроля проведено 20,3 тыс. выездных проверок организаций и физических лиц-предпринимателей, что на 55,3% меньше, чем в 2016 г. При этом, в 2017 году дополнительно начисленные по выездным проверкам платежи, включая налоговые санкции, составили 308,3 млрд. руб., что на 11,7% меньше, чем в 2016 г., но на 15,0% больше, чем в 2015 г.

О повышении эффективности контрольной работы органов налогового контроля свидетельствует увеличение относительного показателя

дополнительно начисленных по выездным налоговым проверкам платежей в среднем на 1 проверку – с 9,2 млн. руб. в 2015 г. до 16,1 млн. руб. в 2017 г.

Поэтому можно сделать вывод, что при снижении в течение исследуемого периода количества выездных налоговых проверок эффективность одной выездной налоговой проверки повысилась на 75,0%, а доля результативных выездных налоговых проверок достигала почти стопроцентного уровня – 99,2% в 2016 г.

Из общей суммы доначислений налогов в результате проведения камеральных и выездных налоговых проверок основные доначисления были произведены: по налогу на добавленную стоимость – 42%, налогу на прибыль организаций – 28%, акцизам – 13%, налогу на доходы физических лиц – 10%, имущественным налогам – 4%.

Уровень взыскания налоговых платежей по результатам выездных и камеральных налоговых проверок, решения по которым вступили в силу, составил 55,3%, что на 13,3 п. п. выше, чем в 2015 году, что свидетельствует о повышении качества проведения контрольных мероприятий, сборе достаточной доказательственной базы по выявляемым правонарушениям.

О положительных тенденциях в контрольной работе в отчетном периоде свидетельствует и сокращение суммы уменьшенных платежей (из доначисленных по налоговым проверкам) по решениям судебных органов. Это свидетельствует о тщательном сборе доказательной базы, улучшении качества подготовки и проведения контрольных мероприятий.

ФНС России уделяет важное внимание таким элементам работы по предупреждению налоговых правонарушений как проведение разъяснительной работы и повышение открытости самого процесса налогового контроля.

Вместе с тем, необходимо и дальше совершенствовать законодательные механизмы контрольной работы налоговых органов, направленные на воспрепятствование нарушениям при исчислении и уплате налогов.

2.2. Современные проблемы контрольной работы налоговых органов в Российской Федерации

Современные проблемы контрольной работы налоговых органов наглядно отражает Письмо ФНС России от 06.03.2018 №ЕД-4-2/4335@, посвященное порядку проведения налоговых проверок. Письмо стало ответом на предложение налогоплательщиков по усовершенствованию мероприятий налогового контроля.

Главный вывод, который сделали специалисты налогового ведомства: НК РФ не требует никаких корректировок в части порядка проведения налоговых проверок. Но данное письмо интересно не этим выводом, а тем, какими доводами налоговики его обосновывают.

Рассмотрим официальный взгляд налоговой службы на некоторые актуальные проблемные ситуации, возникающие в процессе проведения налоговых проверок.

Ситуация 1. Требовать пояснений к декларации - это не право, а обязанность налоговиков.

Письмо ФНС России от 06.03.2018 №ЕД-4-2/4335@ начинается с разбора положений п. 3 ст. 88 НК РФ. Напомним, что в нем приведены основания для истребования у налогоплательщиков пояснений и уточненных деклараций (т.н. «уточненок»). Данная норма гласит, что если при камеральной проверке налоговой декларации в ней обнаружены ошибки или противоречия между сведениями, указанными в декларации, и сведениями из иных документов (представленных вместе с ней либо уже имеющих в распоряжении налогового органа), то налогоплательщику направляется соответствующее сообщение с требованием представить пояснения или «уточненку».

В комментируемом письме специалисты ФНС России пришли к следующему выводу. Направление такого сообщения и требования - не право, а обязанность инспекции.

Это значит, что перед тем, как составлять акт камеральной проверки по факту выявления ошибок или противоречий, налоговым органам нужно обязательно запросить у налогоплательщика соответствующие пояснения или уточненную налоговую декларацию. И уже с учетом представленных документов (пояснений или уточной декларации) либо того факта, что требование было проигнорировано, принимать решение по результатам проверки. Свои выводы ФНС России подкрепляет ссылками на определения Конституционного суда РФ от 12.07.2006 №267-О и ВАС РФ от 30.11.2007 №15699/07 [50].

Получается, что, до тех пор, пока инспекция не уведомила налогоплательщика о выявленных ошибках (противоречиях) и не потребовала от него пояснений или внесения изменений в декларацию, акт по результатам проверки в порядке, предусмотренном ст. 100 НК РФ, составлен быть не может.

Следовательно, если такой акт все же оформлен без выставления соответствующего предварительного требования в адрес налогоплательщика, то он будет недействительным, так как составлен с нарушением установленного порядка. Выходит, что подобный акт не может быть основанием для старта процедуры рассмотрения материалов проверки. А если это все же произошло, то вынесенное решение будет незаконным.

К сожалению, прямого подтверждения этому выводу в судебной практике нам найти не удалось. Но это может свидетельствовать как о том, что подобные нарушения налоговыми органами не допускаются в принципе (то есть акты без истребования пояснений действительно не составляются), так и о том, что если такое происходит, то соответствующие решения отменяются еще на досудебной стадии [50].

В любом случае с выходом рассматриваемого письма ФНС России у налогоплательщиков появился весомый аргумент, позволяющий в подобных ситуациях добиться отмены акта и (или) принятого на его основе решения. Напомним, что для этого необходимо представить в налоговый орган

возражения на акт (п. 6 ст. 100 НК РФ). В том случае, когда дело дошло уже до вынесения решения, нужно представить соответствующую жалобу.

Ситуация 2. Принятие решений налоговых органов по результатам налоговой проверки.

Рассматриваю проблему жалоб налогоплательщиков, имеет смысл остановиться на п. 5 комментируемого письма, где налоговики говорят о порядке вступления в силу решения, которое вынесено вышестоящим налоговым органом по итогам рассмотрения жалобы налогоплательщика.

Здесь авторы письма обращают внимание на то, что вышестоящий налоговый орган при рассмотрении жалобы может не только отменить оспариваемое решение, но и одновременно принять новое решение (подп. 4 п. 3 ст. 140 НК РФ). И у такого решения есть две важные особенности, о которых нелишним будет знать налогоплательщику.

Во-первых, оно вступает в силу немедленно после его принятия. То есть дальнейшее обжалование проводится уже в порядке, предусмотренном НК РФ для вступивших в силу решений, а не в порядке апелляционной жалобы.

Для налогоплательщика это имеет как плюсы, так и минусы. Так, положительный момент заключается в том, что налогоплательщик, не согласный с новым решением, может сразу же после его получения переходить к обжалованию в судебном порядке (п. 2 ст. 138 НК РФ). Это существенно сокращает общий срок обжалования. А минусом является то, что вступление решения в силу дает право налоговикам инициировать процедуру взыскания доначисленных налогов, пеней и штрафа.

Поэтому, чтобы обезопасить свои счета и имущество от взыскания, налогоплательщику нужно заявлять отдельное ходатайство о применении обеспечительных мер в соответствии со ст. 90 и 91 Арбитражного процессуального кодекса РФ [50].

Во-вторых, новое решение, принятое вышестоящим налоговым органом по итогам жалобы, не может ухудшать положение налогоплательщика, так как

базируется фактически на тех же материалах налоговой проверки. Это, в свою очередь, означает, что в таком решении не могут фигурировать какие-то новые нарушения, не описанные в материалах первоначальной проверки. Соответственно, нарушение этого принципа будет являться основанием для отмены нового решения при его обжаловании.

Ситуация 3. Правовые последствия налоговой проверки.

Еще один принципиальный для налогоплательщиков момент затронут в п. 2 рассматриваемого письма. Речь идет о правовых последствиях проведения проверки. В частности, можно ли говорить о том, что путем проведения камеральной проверки налоговики подтверждают достоверность соответствующей декларации?

Другими словами, является ли тот факт, что по результатам камеральной проверки нарушения законодательства не выявлены, основанием для последующего освобождения налогоплательщика от ответственности, если обнаружится, что ошибки все же были?

В этом вопросе налоговики занимают принципиальную позицию: предназначение камеральной налоговой проверки, как и любого другого мероприятия налогового контроля, заключается исключительно в контроле за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Поэтому факт успешного прохождения «камералки» вовсе не означает, что налоговый орган подтвердил соответствующую налоговую отчетность налогоплательщика и такая отчетность теперь везде и всегда должна приниматься за эталон (то есть считаться безошибочной).

Специалисты ФНС России указывают на то, что размер налоговой обязанности - понятие объективное и не зависит от результатов каких-либо проверок. Поэтому, если сумма налога в декларации определена с ошибкой, которая не была замечена при проверке, налогоплательщик не освобождается от обязанности по уплате правильной суммы налога.

Определить же такую сумму налога вправе как вышестоящий налоговый орган, так и сама налоговая инспекция в рамках иного мероприятия налогового контроля, например, при выездной налоговой проверке. Более того, по мнению налоговой службы, факт успешного прохождения камеральной проверки не является основанием ни для освобождения налогоплательщика от штрафа, ни для смягчения ответственности.

Таким образом, налоговая проверка не преследует цель подтверждения отчетности налогоплательщика. Поэтому результаты такой проверки не имеют определяющего значения и могут быть пересмотрены при последующем контроле. То есть налоговая проверка это - не аудит, а исключительно проверка правильности исчисления суммы налога.

Другими словами, специалисты ФНС России пришли к выводу, что размер налоговой обязанности - это понятие объективное и не зависит от результатов каких-либо налоговых проверок.

Необходимо отметить, что в обоснование своих доводов налоговики каких-либо авторитетных ссылок на судебную практику не приводят. И это не случайно. Дело в том, что в судебной практике споры о том, имеет ли факт невыявления нарушений при камеральной проверке какое-либо юридическое значение, идут достаточно давно. И далеко не всегда решения принимаются в пользу налоговых органов [50].

В качестве показательного примера можно привести постановление ФАС Волго-Вятского округа от 15.10.2012 по делу №А38-6365/2011. Отметим, что налоговые органы пытались обжаловать вердикт суда в ВАС РФ, но получили отказ (определение ВАС РФ от 28.01.2013 N ВАС-526/13 по делу №А38-6365/2011).

В этом деле судьи прямо указали: факт успешного прохождения камеральных проверок делает невозможным не только привлечение налогоплательщика к ответственности, но также и начисление пеней в случае, если в дальнейшем при выездной проверке были выявлены ошибки,

обнаружить которые можно было и при проведении камеральной проверке.

При этом в обоснование данного вывода суд сослался на постановление Президиума ВАС РФ от 15.06.2010 №563/10 по делу №А79-6037/2009. В нем высшие арбитры пришли к выводу, что инспекция, проводя камеральную проверку, в том числе с использованием имеющихся в ее распоряжении сведений о налогоплательщике, фактически одобряет или не одобряет действия налогоплательщика.

Выводы о том, что если инспекция пропустила нарушение при камеральной проверке, то она утрачивает право на привлечение к ответственности, делали и другие суды (см., например, постановления ФАС Северо-Западного округа от 27.06.2007 по делу №А66-7049/2006, Северо-Кавказского округа от 08.05.2007, №Ф08-2488/2007-1025А по делу №А53-14670/2006-С6-34).

При этом в качестве обоснования данного вывода приводился пп.4 п.1 ст.111 НК РФ, который разрешает суду признать обстоятельством, исключающим вину налогоплательщика, любые «иные обстоятельства».

К сожалению, подобную практику нельзя назвать сложившейся. Так, в некоторых случаях инспекторам удается убедить судей в том, что успешное прохождение камеральной проверки не повод для освобождения в дальнейшем налогоплательщика от ответственности, если за тот же период обнаружена неуплата налога. В обоснование такого подхода суды ссылаются на позицию, изложенную в определении КС РФ от 08.04.2010 №441-О-О.

В этом документе сказано, что выездная проверка как раз и ориентирована на выявление тех нарушений, которые не всегда можно обнаружить в рамках камеральной проверки. А раз так, то и освобождать налогоплательщика от ответственности нет оснований. Такой вывод содержится в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 24.06.2011 по делу №А75-8783/2010. Это дело также устояло при попытке обжалования в ВАС РФ (определение ВАС РФ от 17.10.2011 №ВАС-13430/11).

Но все же чаще при отказе в освобождении от ответственности в подобных ситуациях суды занимают чисто бюрократическую позицию, отмечая, что успешное прохождение камеральной проверки не сопровождается изданием какого-либо документа со стороны налогового органа. А значит, налогоплательщик просто не может доказать и подтвердить документально, что по итогам камеральной проверки претензий действительно не было. Поэтому нет оснований и для применения положений ст. 111 НК РФ.

Получается, что шансы на освобождение от ответственности существенно возрастают, если по результатам камеральной проверки был составлен акт, на основании которого было вынесено оправдательное решение. Или если обвинительное решение было отменено при обжаловании.

Кроме того, с учетом выводов, сделанных ФНС России в комментируемом письме, о том, что истребование пояснений - это не право, а обязанность налоговиков, у налогоплательщиков появился дополнительный аргумент в спорах о возможности привлечения к ответственности по итогам последующих проверок. Ведь теперь именно со ссылкой на письмо ФНС России от 06.03.2018 №ЕД-4-2/4335@ можно утверждать: если не было соответствующего запроса, то нет и претензий к декларации. Значит, инспекция своими действиями подтвердила правильность расчета налога, приведенного в такой декларации. А это уже повод для освобождения от ответственности на основании подп. 4 п. 1 ст. 111 НК РФ.

Ситуация 4. Определение сроков, связанных с налоговыми проверками.

Следующий момент, рассмотренный налоговой службой в комментируемом письме, связан с процедурными сроками, установленными в НК РФ. В частности, речь идет о сроке проведения камеральной проверки, сроке составления акта, сроках рассмотрения материалов проверки, а также жалоб налогоплательщика.

Все они не носят пресекающего характера, то есть совершение того или иного действия либо издание акта за пределами этого срока само по себе не

делает соответствующее действие или акт незаконными. Такой подход, по мнению ФНС России, никак не может привести к затягиванию процедур налогового контроля, так как в НК РФ все же установлены конечные сроки.

В частности, в НК РФ предусмотрены сроки давности привлечения к ответственности, которые носят объективный характер (ст. 113 НК РФ) и вообще никак не связаны с теми процессуальными сроками, о которых говорилось выше.

Также факт нарушения процедурных сроков ни в коей мере не продлевает сроки, отведенные НК РФ на принудительное взыскание (как по инкассо, так и через суд) доначисленных налоговых сумм.

Таким образом, сколько бы инспекторы ни нарушали сроки проверки или выставления требования, реально взыскать налог они могут только в течение того срока, который отведен ст. 46 НК РФ. И этот срок должен определяться строго по правилам НК РФ: в расчет каждый раз принимаются только предельные сроки, установленные соответствующей статьей Кодекса. Проще говоря, даже если камеральная проверка длилась четыре месяца вместо положенных трех, для расчета сроков на взыскание суд учтет только три месяца. С этими постулатами спорить нет никакого смысла, так как именно в таком виде их воспринимают суды [50].

В рассматриваемом письме налоговики указали, что период вышестоящей проверки составляет три года, отсчет которых начинается с момента окончания соответствующего налогового периода. В качестве обоснования данного подхода специалисты ФНС России ссылаются на выводы, содержащиеся в п. 23 постановления ВС РФ от 12.05.2016 №18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства». Суд, рассматривая аналогичные по существу полномочия вышестоящих таможенных органов, указал, что вышестоящий орган должен успеть принять свое пересматривающее решение в течение общего срока, отведенного на проверку.

Применяя аналогию к налоговым отношениям, ФНС России делает вывод: вышестоящий налоговый орган вправе реализовать свои контрольные полномочия только в пределах общего срока, предусмотренного для проведения мероприятий налогового контроля. То есть речь идет о трех годах, исчисляемых с момента окончания контролируемого налогового периода (п. 4 ст. 89 НК РФ).

Отдельно, на наш взгляд, нужно остановиться на вопросе определения общего срока давности взыскания налога. Дело в том, что в НК РФ подобный срок напрямую не установлен. Так, правила взыскания недоимки и пеней за счет средств организации зафиксированы ст. 46 НК РФ. При этом сроки взыскания начинают исчисляться с момента обнаружения факта неуплаты или неполной уплаты налога. А этот момент какими-либо сроками давности как раз и не ограничен. Другими словами, НК РФ не запрещает налоговому органу в 2018 г. обнаружить (вне рамок проверки, например при сверке расчетов) недоимку, к примеру, за 1995 г., и инициировать процедуру взыскания, выставив соответствующее требование.

Кроме того, помимо уже приведенных выше решений ВС РФ и КС РФ, схожий подход находим и в более раннем постановлении Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 №13084/07. В нем сказано: «В силу универсальности воли законодателя, системного толкования и сравнительного анализа норм НК РФ окончательный срок для взыскания недоимки по налогам составляет три года с момента ее образования. В случае пропуска срока давности принудительного исполнения обязанности по уплате налога налоговый орган право на взыскание недоимок утрачивает» [50].

Таким образом, из анализа сложившейся судебной практики можно сделать вывод о том, что истечение продолжительного периода времени именно с момента образования недоимки позволяет говорить о неправомерности ее последующего взыскания.

2.3. Анализ работы налоговых органов по выявлению налоговых схем, применяемых налогоплательщиками

С 19 августа 2017 года действуют новые правила проведения выездных и камеральных налоговых проверок: все операции за период 2014 - 2016 и последующих годов налоговики оценивают с учетом требований, содержащихся в ст. 54.1 НК РФ, которая была введена Федеральным законом от 18.07.2017 №163-ФЗ. Эта статья посвящена вопросам умышленного занижения налоговой базы (то есть законного и незаконного признания расходов и предъявления вычетов).

ФНС России в Письме от 31.10.2017 №ЕД-4-9/22123@ подчеркнула, что ст. 54.1 НК РФ не упорядочивает правила, сформулированные Пленумом ВАС РФ в Постановлении от 12.10.2006 №53, а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики [33].

Рассмотрим, в чем суть этого нового подхода.

Как и прежде, целью выездных и камеральных налоговых проверок будет выяснение вопроса о правильности (конечно, с позиции налоговиков) определения налоговой базы. Поэтому налоговики, как и раньше, по итогам проверок должны отстаивать обстоятельства, обосновывающие их претензии, а налогоплательщики со своей стороны опровергать их, приводя контраргументы. Словом, никакой новой проверочной процедуры ст. 54.1 НК РФ не ввела. Но под влиянием названной статьи требования налоговиков, по всей видимости, все же станут жестче.

Как теперь будут действовать налоговые органы при выявлении «налоговых» схем и доказывании недобросовестности проверяемых ими налогоплательщиков? Ведь помимо введения ст. 54.1 НК РФ Закон №163-ФЗ дополнил новым положением п. 5 ст. 82 (определяющую базовые принципы налогового контроля), уточнив, что доказывание обстоятельств,

предусмотренных п. 1 ст. 54.1 НК РФ, и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных п. 2 ст. 54.1 НК РФ, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля.

Рассмотрим принципы, которые будут использоваться в рамках налогового контроля.

В Письме №ЕД-4-9/22123@ ФНС России отказывается от большинства прежних подходов, сформированных Постановлением №53 и используемых (причем зачастую весьма успешно) налоговыми органами при налоговых проверках.

Речь здесь идет о таких понятиях, как «необоснованная налоговая выгода», «должная осмотрительность», сформированных до вступления в силу Закона №163-ФЗ,

Вместе с тем ФНС России в вышеупомянутом Письме указало на несколько базовых принципов, определенных вышеупомянутым Постановлением, которые с введением в действие ст. 54.1 НК РФ не утратили актуальности (см. рис.2.1).

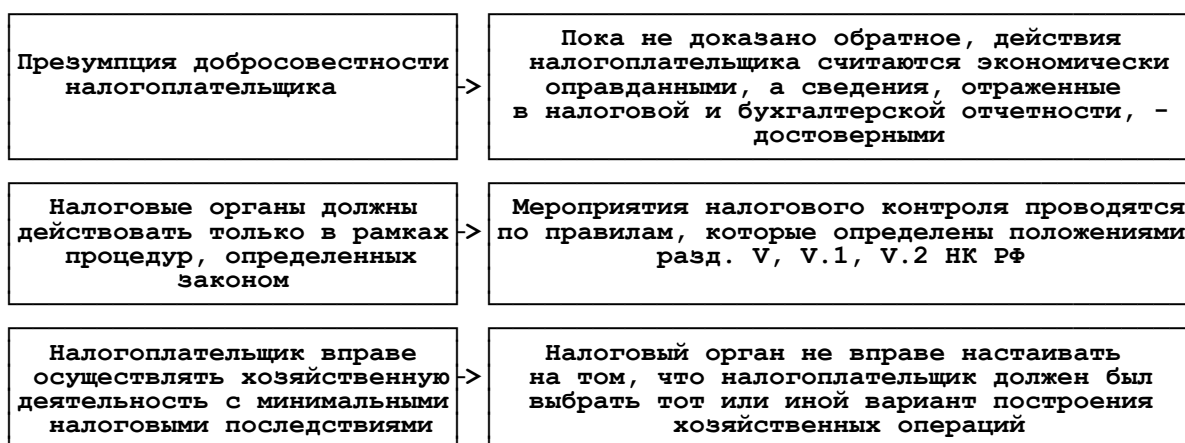


Рис. 2.1. Базовые принципы взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов

Что касается критериев искаженности в сведениях налогоплательщиков, то п.1 ст. 54.1 НК РФ предусмотрено правило, запрещающее налогоплательщику уменьшать налоговую базу и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика [33].

Правда, формулировка данного правила получилась довольно размытой и неопределенной, что впоследствии может привести к его расширительному толкованию участниками налоговых правоотношений. Ведь формально под понятие «искажение» подпадает любая ошибка (в том числе счетная), допущенная налогоплательщиком, например, при заполнении налоговой декларации.

Можно предположить, что, говоря о недопустимости искажений сведений для уменьшения налоговой базы и (или) суммы налога, законодатель, очевидно, имел в виду недопустимость получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды без какой-либо деловой цели и соответствующего документального обоснования. А само по себе получение налоговой выгоды не является противоправным действием, свидетельствующим о недобросовестности налогоплательщика.

ФНС России в свою очередь в Письме №ЕД-4-9/22123@ пояснила, что норма п. 1 ст. 54.1 НК РФ подлежит применению только тогда, когда налогоплательщик действовал умышленно. Словом, в тех случаях, когда налогоплательщик:

- либо сознательно исказил сведения о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов) (например, намеренно исказил размер выручки от реализации или отразил в учетных регистрах недостоверную информацию) или об объектах налогообложения;

- либо неправильно применил налоговые ставки (налоговые льготы, налоговые режимы);

- либо манипулировал статусом налогоплательщика;

- либо, являясь налоговым агентом, умышленно не удержал (удержал в неполной сумме) налог, подлежащий удержанию.

Руководствуясь п. 2 ст. 110 НК РФ (где дано определение налогового правонарушения, совершенного сознательно), ФНС отметила: доказывание умысла со стороны налоговиков должно заключаться в выявлении обстоятельств, свидетельствующих о том, что проверяемое лицо:

- осознавало противоправный характер своих действий (бездействия);

- желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Несомненно, эти обстоятельства должны быть зафиксированы в актах и решениях по результатам проверок. Причем просто перечислить в итоговых документах по проверкам все сделки (операции), в результате которых налогоплательщик получил налоговую экономию, либо привести анализ возможного влияния фактов подконтрольности на условия и результат экономической деятельности явно недостаточно.

Характерными примерами «искажения», по мнению ФНС, являются:

- дробление бизнеса с целью применения льготных режимов налогообложения;

- искусственное создание условий по использованию налоговых преференций (пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, освобождений от налогообложения);

- неправомерное применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения;

- не осуществленные в действительности сторонами сделки (операции);

- нереальность исполнения (отсутствие факта ее совершения).

ФНС считает, что налоговые органы должны указать в актах и решениях по результатам проверок конкретные действия налогоплательщика (его должностных лиц) и, конечно, доказать, что эти действия были совершены с намерением причинить вред бюджету.

При отсутствии доказательств умысла у налогоплательщика методологическая (правовая) ошибка сама по себе не может признаваться искажением в целях применения п. 1 ст. 54.1 НК РФ.

Специалисты ФНС отмечают: об умышленных действиях налогоплательщика и наличии налоговых схем могут свидетельствовать факты юридической, экономической и иной подконтрольности участников сделки (операции). Хотя сами по себе факты подконтрольности не могут служить основанием для вывода об умышленном характере действий налогоплательщика.

На умышленность действий налогоплательщика в сделках с формально независимыми лицами, по версии ФНС, могут указывать следующие обстоятельства:

- согласованность действий участников сделки;
- predeterminedность движения денежных и товарных потоков;
- совершение ряда неслучайных действий (операций), подчиненных единой цели - возможности отражения заведомо ложных сведений о фактах хозяйственной жизни (об объектах налогообложения);
- создание искусственного документооборота.

Чтобы доказать умысел, налоговые органы должны определить, в чьих интересах оформлены соответствующие сделки (операции). Тот, кто получил в результате сделки необоснованную налоговую выгоду, и есть нарушитель.

Вывод специалистов ФНС. Для применения п. 1 ст. 54.1 НК РФ налоговые органы должны доказать совокупность следующих обстоятельств:

1. Существо искажения (то есть в чем конкретно оно выразилось).

2. Причинно-следственную связь между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями.

3. Умышленный характер действий налогоплательщика, выразившихся в сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни (об объектах налогообложения).

4. Потери бюджета.

Далее рассмотрим условия признания расходов и применения налоговых вычетов.

Пунктом 2 ст. 54.1 НК РФ определены условия, при одновременном выполнении которых налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и сумму налога к уплате (такое право у налогоплательщика возникает, разумеется, лишь в случае отсутствия искажений).

Иначе говоря, только при соблюдении названных условий у налогоплательщика появляется право учесть расходы и вычеты по имевшим место сделкам (см.рис.2.2).

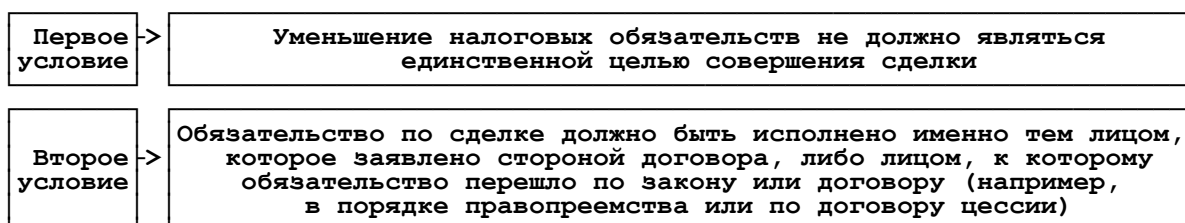


Рис.2.2. Условия, при одновременном выполнении которых налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и сумму налога к уплате

Как указала ФНС, установление факта нарушения налогоплательщиком этих условий является отдельным обстоятельством, при наличии которого налоговый орган отказывает налогоплательщику в учете расходов и вычетов.

При этом налоговый орган вправе отказать налогоплательщику в учете расходов и вычетов при выявлении фактов нарушения хотя бы одного из установленных п. 2 ст. 54.1 НК РФ условий.

Причем специалисты ФНС России еще в Письме от 16.08.2017 №СА-4-7/16152@ указали, что положения п. 2 ст. 54.1 НК РФ не предусматривают для налогоплательщиков негативных последствий в связи с неправомерными действиями контрагентов второго, третьего и последующих звеньев.

Первым условием, по сути, является наличие деловой цели сделки, которая не должна быть связана исключительно с уменьшением налогового бремени. В качестве примера ФНС в Письме №ЕД-4-9/22123@ привела присоединение компании с накопленным убытком, не имеющей активов. Подобная операция не может быть обоснованной с точки зрения предпринимательского риска, поскольку заведомо совершается не в интересах присоединяющей стороны, а в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования.

Второе условие: сделка (операция) должна быть исполнена именно тем лицом, которое указано в документах, или иным лицом, к которому данное обязательство перешло по закону или на основании договора. По сути, это условие о реальности сделки или операции, с выполнением которого теперь могут возникнуть сложности.

Дело в том, что до недавнего времени налогоплательщикам удавалось отстаивать затраты по сделкам с сомнительными контрагентами, если результат таких сделок был очевиден.

В связи с этим следует ожидать, что доказыванию исполнения или неисполнения спорных сделок (операций) конкретными контрагентами налоговики теперь будут уделять пристальное внимание. Для оспаривания реальности сделки налоговикам рекомендовано использовать такие процедуры налогового контроля (их едва ли можно назвать новыми):

- получение пояснений от лиц, обладающих информацией об обстоятельствах заключения, совершения, исполнения сделки (операции);
- проведение осмотров территорий, помещений, документов, предметов с применением технических средств;

- сопоставление объема поставляемых товаров и размера складских помещений (территорий);
- инвентаризация имущества;
- анализ и воссоздание полного баланса предприятия (товарного баланса, складского учета и т.п.);
- истребование документов (информации) (в том числе у контрагентов), а в необходимых случаях проведение выемки документов (предметов), экспертиз;
- выявление иных, «непроблемных» контрагентов, оказывающих налогоплательщику подобные услуги, и их опрос;
- исследование локальных актов об установлении пропускного режима охраняемых объектов, пропусков, журналов регистрации.

Разумеется, как и раньше, подозрения у налоговых органов вызовут такие обстоятельства, как использование участниками сделок (операций) одних IP-адресов, хранение печатей и документации контрагентов на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика. Данные обстоятельства свидетельствуют об обналичивании денежных средств проверяемым налогоплательщиком или взаимозависимым (подконтрольным) лицом (то есть о наличии схемы) [33].

Таким образом, если налоговые органы докажут, что сделка (операция) совершена с использованием формального документооборота, они откажут в признании расходов и применении налоговых вычетов.

Кроме того, дополнительными доказательствами отсутствия реальной сделки могут быть:

- нетипичность документооборота;
- несоответствие обычаю делового оборота поведения участников сделки (операции), должностных лиц налогоплательщика при заключении, сопровождении, оформлении результатов сделок (операций).

Налоговые претензии возможны только при доказывании налоговым органом факта нереальности исполнения сделки (операции) контрагентом налогоплательщика и несоблюдении налогоплательщиком установленных п. 2 ст. 54.1 НК РФ условий. Если же несоблюдение упомянутых условий налоговики не докажут, то отказать в учете расходов и применении вычетов они не вправе [33].

Тем более что в п. 3 ст. 54.1 НК РФ теперь законодательно закреплены обстоятельства, которые не могут служить самостоятельным основанием для отмены расходов и вычетов, то есть, исключена возможность предъявления налоговыми органами формальных претензий к налогоплательщикам. В числе таких обстоятельств:

- 1) подписание первичных учетных документов неустановленными или неуполномоченными лицами;
- 2) нарушение контрагентом налогового законодательства;
- 3) возможность получения налогоплательщиком того же экономического эффекта при совершении иных, не запрещенных российским законодательством, сделок [33].

В целом можно сделать следующий вывод: в рамках контрольной работы налоговому органу следует доказывать, что:

- основной целью заключения налогоплательщиком сделки (операции) являлось получение не результатов предпринимательской деятельности, а только налоговой экономии;
- сделка (операция) не исполнена заявленным контрагентом и налогоплательщик использовал формальный документооборот в целях неправомерного учета расходов и заявления налоговых вычетов по спорной сделке.

ГЛАВА 3. ПУТИ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

3.1. Перспективы совершенствования контрольной работы налоговых органов в современных экономических условиях

В современных условиях, как показал проведенный анализ, деятельность налоговых органов носит фискально-ориентированный характер, так как целью налоговых проверок фактически является увеличение доначислений по итогам проверки и привлечение налогоплательщика к ответственности, а не анализ правильности исчисления и своевременности уплаты налогов в бюджет.

Поэтому очевидной становится необходимость совершенствования контрольной работы налоговых органов, так как важнейшей целью налогового контроля должно быть оптимальное соотношение между фискальной и стимулирующей функцией налогов.

Принятие в последнее время ряда специальных нормативно-правовых актов свидетельствует о том, что целью налоговой политика государства является либерализация налоговой системы, совершенствование законодательства, повышение лояльности налоговой системы к экономическим задачам хозяйствующих субъектов, снижение налогового бремени для налогоплательщиков.

Например, в Постановлении Правительства Российской Федерации от 15 апреля 2014 г. №320 «Об утверждении государственной программы РФ «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» отмечено, что «государственная политика в области финансов направлена на обеспечение открытости, нацеленной на активное взаимодействие с институтами гражданского общества и экспертным сообществом» [4].

Особый интерес представляют «Основные направления налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов», в разделе II которых отмечено, что основополагающими целями при разработке основных направлений налоговой политики являются обеспечение стабильного развития российской экономики, а также неухудшение финансового положения граждан России [59].

Также предполагается, что, как в плановом периоде общий контур сформированной к настоящему моменту налоговой системы останется без изменений, однако с учетом экономической ситуации и состояния бюджетной системы налоговые инициативы, как и иные параметры налоговой системы (включая страховые взносы на обязательное социальное страхование), могут быть скорректированы при определении налоговой политики на 2019 и последующие годы.

Таким образом, можно утверждать, что взятый курс на либерализацию налоговой системы будет сохранен, но в случае существенного ухудшения экономической ситуации возможны меры по ужесточению налоговой политики.

Налоговые проверки являются основной формой контрольной работы налоговых органов, итоги которых определяет решение по результатам проверки - документ, принимаемый руководителем (заместителем руководителя) налогового органа после рассмотрения материалов проверки, и возлагающий дополнительные обязанности на налогоплательщика.

Правовая природа решения по результатам проверки заключается в том, что только этим решением оформляются материалы налоговой проверки, и это решение обязывает налогоплательщика совершать определенные действия.

Решения по результатам налоговых проверок занимают важное место в контрольной работе налоговых органов, так как именно путем принятия решения по результатам налоговой проверки проявляется контрольная функция налогообложения в целом, реализуется императивный метод правового регулирования налоговых отношений.

В целях соблюдения баланса государственных и частных интересов при проведении налоговых проверок и принятии решений по ним совершенствование контрольной работы налоговых органов необходимо проводить по следующим направлениям:

1. Исключить ярко выраженный фискальный характер контрольной работы налоговых органов, игнорирующий главную цель налогового контроля, которой является проверка полноты, правильности исчисления и своевременности уплаты налогов в бюджет.

Для решения этой задачи налоговые органы обязаны соблюдать права и законные интересы налогоплательщиков, а налогоплательщики - выполнять законные требования налоговых органов.

Исключить фискально-ориентированный подход в деятельности налоговых органов можно путем развития такой формы контрольной работы налоговых органов, как налоговый контроль в форме налогового мониторинга, которая была введена в действие с 1 января 2015 года. Важно отметить, что такая форма, как налоговый мониторинг, имеет активное применение в европейских странах.

В соответствии с п. 1 ст. 105.26 НК РФ предметом налогового мониторинга является проверка правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, обязанность по уплате которых выполняет организация. Преимущество такой формы налогового контроля в том, что в ходе налогового мониторинга налоговые органы осуществляют текущий контроль, а не последующий, как в случае проведения налоговых проверок [39].

Кроме того, налоговый орган не должен проводить налоговые проверки в период проведения мониторинга.

Еще одним преимуществом мониторинга является то, что он проводится добровольно, то есть не по усмотрению налогового органа, а по желанию налогоплательщика, на основании подаваемого им заявления.

При определенных условиях возможно прекращение проведения налогового мониторинга досрочно. Так, в соответствии с п. 1 ст. 105.28 НК РФ налоговый мониторинг может быть прекращен досрочно при неисполнении организацией регламента информационного взаимодействия, ставшем препятствием для мониторинга, в случае выявления факта представления налогоплательщиком недостоверной информации в ходе проведения мониторинга, а также в случае систематического непредставления налоговому органу в ходе мониторинга информации, в порядке, предусмотренном ст. 105.29 НК РФ.

Порядок проведения налогового мониторинга очень схож с порядком проведения камеральной налоговой проверки. Так, налоговый мониторинг проводится по месту нахождения налогового органа, без выезда на территорию налогоплательщика, а все необходимые для его осуществления сведения налоговый орган будет получать с помощью направления налогоплательщику требования о представлении таких документов или пояснений.

При этом налогоплательщик будет заинтересован в представлении таких сведений, так как в случае их непредставления налоговый орган вправе по собственной инициативе прекратить мониторинг.

В случае если в ходе проведения такого мониторинга выявляются какие-либо расхождения в документах бухгалтерского и налогового учета, то налоговый орган составляет мотивированное мнение. В случае если налогоплательщик не имеет возражений против такого мотивированного мнения налогового органа, он обязан уведомить его о внесении необходимых изменений в налоговый и бухгалтерский учет.

Если плательщик не согласен с мнением налогового органа, он вправе его обжаловать способом представления разногласий.

Если налогоплательщик не выполняет мотивированное мнение налогового органа, то налоговый орган вправе проводить выездную налоговую проверку за период проведения мониторинга.

В настоящее время законом предусмотрена возможность проведения мониторинга только для ограниченного круга плательщиков, относящихся к крупнейшим.

В итоге можно сделать вывод о том, что налоговый мониторинг - это инновационная форма контрольной работы налоговых органов для современной российской системы налогового администрирования.

Основные цели налогового мониторинга:

- снизить количества налоговых проверок налогоплательщиков;
- снизить налоговую нагрузку для крупнейших предприятий.

В дальнейшем, когда эти цели будут достигнуты, появится возможность проведения налогового мониторинга и для налогоплательщиков-организаций, не являющихся крупнейшими.

Таким образом, налоговый мониторинг может применяться как альтернатива классическим взаимоотношениям налогоплательщиков и налоговых органов, выраженным в проведении налоговых проверок, а мотивированное мнение налогового органа станет альтернативой решению по результатам налоговой проверки. При этом налогоплательщик будет располагать правовыми инструментами, позволяющими инициировать контрольные мероприятия в отношении себя, что в настоящее время является исключительной прерогативой налоговых органов.

2. Второе направление совершенствования контрольной работы налоговых органов - снизить количество формально-логических и фактических ошибок при принятии налоговыми органами решений по результатам налоговых проверок.

3. Третьим направлением совершенствования контрольной работы налоговых органов должно стать предоставление налогоплательщикам различных преференций на этапе рассмотрения материалов проверок, в случае если налогоплательщики проявляли активное участие в мероприятиях налогового контроля, представляли своевременно и в полном объеме

документы к проверке и уточненную налоговую декларацию, тем самым признавая факт нарушения налогового законодательства.

4. Важным направлением совершенствования контрольной работы налоговых органов, в целях повышения их эффективности, а также, в целях действительного выявления нарушений, допущенных налогоплательщиком, является совершенствование планирования выездных проверок, в том числе способов отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

В настоящее время при отборе субъектов для проведения выездных налоговых проверок налоговые органы применяют Концепцию планирования выездных налоговых проверок, утвержденную Приказом Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333@, которая устанавливает отбор налогоплательщиков, основанный на критериях риска, определенных в результате комплексного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика [9].

Несмотря на наличие такой Концепции, обязательное условие - проведение выездных налоговых проверок в отношении категории крупнейших налогоплательщиков с периодичностью, как правило, 1 раз в 2 года.

В целях реализации указанной концепции и улучшения положения налогоплательщиков, отнесенных в соответствии с законодательством к категории крупнейших, интересна позиция Гамониной А.Н. и Марковой И.Д., которые считают, что главный признак любой действенной и надежной системы налогового контроля - это наличие эффективной системы отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок [28].

Такая система отбора должна:

1) предоставлять возможность выбора наиболее оптимального направления использования ограниченных кадровых и материальных ресурсов налогового органа;

2) обеспечить достижение максимальной результативности проверок при минимальных затратах усилий и средств за счет отбора налогоплательщиков для налоговых проверок, вероятность выявления налоговых нарушений у которых представляется наибольшей.

Проблема рационального выбора плательщиков для контроля приобретает особую значимость в условиях массовых нарушений налогового законодательства в современной России.

Опыт США в части применения такой системы показывает, что «определение субъекта налогообложения в качестве крупнейшего налогоплательщика в РФ происходит только на основе качественных признаков, базирующихся на результатах деятельности субъекта.

Метод отбора в США лиц этой категории более прогрессивен - начисление баллов при оценке общей стоимости активов происходит путем суммирования всех активов налогоплательщика, активов всех находящихся под его контролем юридических лиц в США и за рубежом. Организация признается крупнейшим налогоплательщиком и включается в программу всесторонних проверок, если набирает не менее 12 баллов (для промышленных компаний) и 15 баллов (для финансовых, страховых компаний)» [28].

Таким образом, в целях либерализации системы налогового администрирования, дальнейшего совершенствования контрольной работы налоговых органов и снижения налогового бремени для плательщиков налогов необходимо реформировать процесс планирования выездных налоговых проверок в отношении крупнейших налогоплательщиков с учетом положительного зарубежного опыта, а также предусмотреть возможность проведения налогового мониторинга в отношении и других плательщиков налогов, которые не относятся к категории крупнейших.

3.2. Совершенствование контрольной работы налоговых органов на основе планирования с использованием информационных ресурсов

Как было отмечено в работе, важным направлением совершенствования контрольной работы налоговых органов является планирование мероприятий налогового контроля, которое предопределяет успешную и эффективную их деятельность по осуществлению контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах и правильностью исчисления и уплаты в бюджетную систему России налогов и сборов.

В целях совершенствования контрольной работы налоговых органов, в том числе повышения ее эффективности, ФНС России приняла Концепцию планирования выездных налоговых проверок, утвердила методические документы, регламентирующие порядок действий налоговых органов при планировании и проведении выездных налоговых проверок.

Согласно Концепции планирование выездных проверок - открытый процесс, построенный на отборе плательщиков для проведения выездных проверок по общедоступным критериям риска совершения налоговых правонарушений.

Эффективность контрольной деятельности налоговых органов должна основываться на принципе обеспечения законных интересов государства и прав налогоплательщиков. Соблюдение этого принципа невозможно без объективного отбора субъектов для проведения выездных проверок, который, в свою очередь, невозможен без анализа всей информации, имеющейся о налогоплательщиках.

Важнейшей частью такой информационно-аналитической работы является предпроверочный анализ с использованием всех возможных информационных ресурсов, находящихся в распоряжении налоговых органов, и позволяющих наиболее эффективно организовать планирование стратегии контрольной работы в форме выездной налоговой проверки.

Главными принципами, обосновывающими отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок и предпроверочного анализа, можно назвать следующие:

- принцип целенаправленности;
- принцип законности;
- принцип комплексности;
- принцип объективности.

Основой планирования контрольной работы налоговых органов должен являться тщательный анализ всей информации о налогоплательщике, имеющейся у налогового органа на каждом этапе процесса планирования и подготовки выездной налоговой проверки.

Предпроверочный анализ включает в себя :

- 1) анализ информации о налогоплательщике;
- 2) анализ финансовых показателей деятельности налогоплательщика на основе отчетности, представляемой в налоговый орган;
- 3) анализ результатов проверок, ранее проведенных в отношении плательщика, и решений, вынесенных по результатам проверок;
- 4) анализ прочей информации, результаты которой могут позволить сделать выводы о нарушениях налогового законодательства в прошлом периоде;
- 5) оформление результатов проведенного анализа.

Проведение всестороннего предпроверочного анализа невозможно без использования информационных ресурсов ФНС России, которому предшествует процесс формирования информации, включающий в себя два этапа - сбор и обработка информации.

Сбор информации о плательщике проводится с использованием как внутренних, так и внешних источников.

Информацией из внутренних источников является информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами в процессе выполнения

ими своих функций самостоятельно, в частности сведения, содержащиеся в следующих информационных ресурсах:

- по регистрации лиц (ЕГРЮЛ, ЕГРИП);
- по учету организаций и физических лиц (ЕГРН);
- по бухгалтерской и налоговой отчетности;
- банковских счетов;
- программно-информационных комплексов «НДС», «Таможня», «Однодневка», «Досье рисков» и других;
- журналов результатов работы по обеспечению процедур банкротства и принудительному взысканию недоимки;
- информационного ресурса результатов работы по возвратам и зачетам;
- иных ресурсов.

Информацией из внешних источников является информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами в соответствии с международными договорами, законодательством или на основании соглашений по обмену информацией с контролирующими и правоохранительными органами, органами государственной власти и местного самоуправления и т.п., а также иная общедоступная информация.

Источниками информации о налогоплательщиках, получаемой налоговыми органами в соответствии со ст. ст. 85, 86 НК РФ, могут быть:

- 1) органы юстиции, адвокатские палаты субъектов Российской Федерации;
- 2) органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств;
- 3) Банк России;
- 4) органы и организации, осуществляющие аккредитацию филиалов и представительств иностранных юридических лиц, и другие.

Также информация о налогоплательщике может быть получена от Федеральной таможенной службы; государственных внебюджетных фондов Российской Федерации, юридических и физических лиц (жалобы, письма, заявления), из сети Интернет и средств массовой информации.

Внешние и внутренние информационные ресурсы о плательщиках налогов представляют собой совокупность сведений о налогоплательщиках, содержащихся как в электронном виде, так и на бумажных носителях.

В электронном виде такая информация хранится в государственных реестрах ЕГРЮЛ, ЕГРИП, ЕГРН, «АИС-налог», «Досье рисков» и иных централизованных информационных ресурсах, формируемых программными комплексами «ЭОД «Местный уровень», «ПК «Регион».

Следующий этап формирования информационных ресурсов - обработка собранной информации, в процессе которой необходимо расширять применение таких способов обработки информации как:

1. Анализ соотношения риск – доходность, когда анализируется соотношение объема потенциальных доначислений плательщику по результатам проверки и вероятность выявления нарушения и защиты решений налоговых органов в суде.

2. Регрессионный анализ, который позволяет на основе определенного алгоритма рассчитать такие необходимые показатели, как, например, вероятность ведения деятельности при занижении налоговой базы.

3. Нейросетевой анализ, при проведении которого нет исходного предположения о форме связи между факторами и зависимой переменной.

Методы использования нейросетевых технологий уже внедрены в США. Они основываются на обучении нейронной сети с помощью загрузки в нее данных о показателях бухгалтерской и налоговой отчетности налогоплательщика и результатах налоговых проверок. Обученную сеть можно использовать для выбора субъектов для проведения проверок, например, на основании критерия вероятных доначислений налогов.

4. Кластерный анализ - используется для распределения совокупности налогоплательщиков на однородные в качественном отношении группы (кластеры) по ряду существенных признаков. Добиться однородности группы можно по стажу на рынке, по масштабу и виду деятельности налогоплательщиков и другим признакам.

5. Профайлинг - метод профилактики применения плательщиками налогов схем уклонения от налогообложения, в основу которого положен поиск соотношения критериев для составления профайла налогоплательщика.

Профайлинг позволяет налоговым органам:

- выявить зависимость между информацией из определенных источников;
- определить, насколько субъект связан с моделью нарушения или определенными информационными характеристиками;
- определить основные критерии для составления характеристик налогоплательщика (профайла), неуплата налога которым может быть наиболее вероятной.

Применение профайлинга сможет увеличить вероятность выявления налоговых правонарушений.

Основными требованиями, которыми должны руководствоваться налоговые органы при сборе и обработке информации, с целью формирования информационных ресурсов о налогоплательщиках, должны быть следующие:

- 1) систематизация - формирование информационных баз данных о налогоплательщиках;
- 2) непрерывность, обеспечивающая регулярный сбор и обработку всей информации о налогоплательщиках, поступающей в налоговый орган;
- 3) актуализация, обеспечивающая своевременное обновление информации о плательщиках налогов, с учетом новых данных из внутренних и внешних источников;

4) полнота, предоставляющая необходимый объем информации о плательщиках для принятия обоснованного решения о целесообразности их отбора для проведения выездных проверок;

5) достоверность, предполагающая предварительный анализ поступающей в налоговый орган информации, на предмет ее реальности;

6) организация рациональной системы обработки и хранения информации с включением имеющейся и поступающей информации о деятельности плательщиков в соответствующий программный комплекс налогового органа.

Сбор и обработка информации о налогоплательщиках, поступающей из различных источников, ложится в основу формирования информационных ресурсов (источников) налоговых органов.

Сведения из информационных источников, а также результаты проведенного анализа, должны использоваться налоговыми органами при осуществлении контрольной работы, в первую очередь для выбора субъектов при планировании выездных налоговых проверок и проведения предпроверочного анализа.

В зависимости от применяемой системы налогообложения, направлений контроля и других особенностей выбираются способы и методы анализа деятельности налогоплательщика и критерии их отбора для выездных налоговых проверок.

Часть показателей, используемых налоговыми органами при составлении планов выездных проверок, уже включена в состав общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемых налоговыми органами в процессе отбора для проведения выездных налоговых проверок.

К ним относятся такие критерии как:

1. Налоговая нагрузка на плательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретном виде экономической деятельности.

2. Отражение в налоговой или бухгалтерской отчетности убытков в течение нескольких налоговых периодов.

3. Отражение в отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.

4. Выплата среднемесячной заработной платы ниже ее среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.

5. Предельный уровень использования показателей, установленных НК РФ, предоставляющих налогоплательщикам право применять специальные налоговые режимы.

6. Отражение индивидуальными предпринимателями суммы расхода, максимально приближенной к сумме дохода, полученного за год.

7. Непредставление налогоплательщиком пояснений и дополнительных документов по требованию налогового органа.

8. Частое изменение местонахождения налогоплательщика со снятием и постановкой на учет.

9. Ведение финансовой деятельности с высоким уровнем налогового риска.

Отмеченные показатели, с одной стороны, позволяют плательщикам налогов самостоятельно оценить риск возможности потенциальной выездной налоговой проверки, с другой стороны, не всегда объективно оценивают деятельность налогоплательщика.

Очевидно, что в распоряжении налоговых органов есть значительный объем информации для проведения аналитической работы, но все же их информационный ресурс можно увеличить за счет более широкого доступа налоговых органов к банковской информации.

Для решения этого вопроса необходимы серьезные поправки не только в Налоговый кодекс Российской Федерации, но и в банковское законодательство, в целях урегулирования проблем с соблюдением банковской тайны и защитой информации.

В настоящее время задача совершенствования информационного взаимодействия налоговых органов и кредитных организаций начинает решаться с помощью законодательства о налогах и сборах. Первым этапом ее разрешения стало введение Федеральным законом от 27.07.2010 №229-ФЗ обязанности для банков по представлению информации налоговым органам в электронном виде. Кроме того, процесс информационного обмена между налоговой службой и другими государственными органами может осуществляться на постоянной основе в соответствии с межведомственными соглашениями, на основании требований действующего законодательства, а также в режиме запросов.

Но, наиболее важным для повышения эффективности контрольной работы налоговых органов стало бы использование информационного обмена в электронном виде в режиме «on-line».

Помимо этого, актуален вопрос о наполнении информационных ресурсов и о том, какие структурные подразделения налоговых органов будут обязаны проводить анализ информации и оценку эффективности осуществленного анализа.

В настоящее время типовой структурой территориального налогового органа не предусмотрено специальное отдельное структурное подразделение, в обязанности которого было бы включено осуществление указанных функций.

Кроме того, внутриведомственные документы ФНС России, регламентирующие проведение выездных проверок, не содержат четкого распределения рассматриваемых обязанностей, не учитывают влияния взаимодействия отдельных структурных подразделений территориального налогового органа в процессе планирования между собой, а также взаимодействия налоговых органов различного уровня (федерального, регионального, местного).

Представляется, что отсутствие четкого механизма такого взаимодействия существенно снижает эффективность контрольной работы.

Функции по отбору плательщиков в план выездных проверок и анализу эффективности данного отбора по результатам проведенных выездных налоговых проверок сейчас возложены на отделы камеральных налоговых проверок. А проведение предпроверочной подготовки выездных проверок на основе анализа имеющейся в налоговом органе информации из внешних источников о налогоплательщиках, запланированных к проверке, отнесено к функциям отделов выездных налоговых проверок.

Поэтому дальнейшее совершенствование процесса выбора субъектов для включения в план выездных налоговых проверок должно осуществляться, по меньшей мере, в двух направлениях:

- 1) путем совершенствования информационного ресурса «ВНП-отбор» с целью устранения недостатков технического характера;
- 2) путем совершенствования системы критериев, используемых для отбора налогоплательщиков при планировании контрольной работы, как общедоступных, так и, конфиденциальных или «закрытых».

Кроме рассмотренных оснований включению в проект плана выездных налоговых проверок подлежат следующие налогоплательщики:

- организации, в соответствии со ст. 83 Налогового кодекса Российской Федерации, отнесенные к категории крупнейших, которые включаются в план не реже одного раза в два года;
- индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, и адвокаты, получившие доход по итогам предшествующего налогового периода, подлежащий обложению налогом на доходы физических лиц, 100 млн. рублей и более;
- налогоплательщики, отобранные на основе информации из внешних источников, в том числе информации, поступившей от органов внутренних дел, свидетельствующей о наличии налоговых правонарушений;
- организации, в отношении которых у налогового органа имеется информация о начале процедуры их реорганизации (ликвидации).

Также, в проект плана выездных проверок должны быть включены плательщики, применяющие общую систему налогообложения, у которых:

- 1) показатели финансовой деятельности максимально приближены к показателям крупнейших налогоплательщиков;
- 2) наблюдается снижение общей суммы налоговых платежей при условии роста или неизменном уровне полученного дохода;
- 3) наблюдаются правонарушения, выявленные последней выездной налоговой проверкой;
- 5) имеются факты неоднократного изменения места нахождения налогоплательщика;
- 6) имеются факты неоднократной реорганизации;
- 7) наблюдается неоднократное представление уточненных деклараций, в которых указываются суммы налогов в размере, меньшем относительно ранее заявленных.

Таким образом, важным резервом повышения эффективности контрольной работы является более широкое использование возможностей информационных ресурсов налоговых органов. Однако, используемая сейчас налоговыми органами система электронной обработки данных не позволяет полностью решить проблемы анализа налогоплательщиков в отраслевом разрезе и проведения анализа налогового потенциала организаций.

Поэтому в целях разработки единого методологического подхода к проведению отбора налогоплательщиков для выездного контроля и проведению предпроверочного анализа представляется необходимым осуществить объединение всех информационных ресурсов, имеющихся в распоряжении налоговых органов, в единую информационную систему, с максимальным включением в нее данных, поступающих из внешних источников, что позволит с помощью использования соответствующих программных средств проводить необходимый целостный анализ состояния налогоплательщика.

3.3. Совершенствование методологического инструментария определения и повышения эффективности контрольной работы налоговых органов

Важным условием успешного налогового контроля в Российской Федерации является повышение эффективности контрольной работы налоговых органов.

Налоговые отношения в современных условиях характеризуются особым динамизмом, поэтому для обеспечения эффективного управления налоговой системой необходимо постоянно осуществлять наблюдение за протекающими в ней процессами для выявления ситуаций, требующих вмешательства. В связи с этим существует потребность в развитой системе мониторинга, которая включает расчет комплексных индикаторов, позволяющих оценить качество функционирования системы налогового администрирования.

Совершенствование методологического инструментария определения эффективности контрольной работы налоговых органов возможно на основе комплексной оценки эффективности такой деятельности с помощью методов построения интегральных индикаторов.

В этих целях предлагается система показателей, на основе которой может производиться оценка эффективности налоговых проверок и разработка интегрального индикатора эффективности контрольной работы налоговых органов. На основе значений интегральных показателей по субъектам Российской Федерации возможно построение рейтинга и классификации российских регионов по уровню эффективности налоговых проверок в целях принятия соответствующих решений[84]..

Как показал анализ результатов контрольной работы налоговых органов, наиболее результативной формой налогового контроля являются налоговые проверки, на которые приходится наибольшая доля дополнительно начисленных налоговых платежей.

Следовательно, повышение эффективности и результативности налоговых проверок является важным условием успешного осуществления налогового контроля.

Разработкой методического инструментария для оценки качества контрольной работы налоговых органов занимались многие исследователи. Из всех научных разработок, затрагивающих вопросы определения эффективности налогового контроля, можно выделить группу работ, авторы которых предлагают использовать в качестве индикатора эффективности единственный относительный показатель. В частности, Щербинин А.Т. для комплексной оценки эффективности работы налогового органа предлагает использовать коэффициент начисления налогов, определяемый как доля самостоятельно начисленных плательщиком налогов в общей сумме начислений [82].

Анисимов А.Л. для определения эффективности деятельности налоговой службы предлагает показатель в виде отношения абсолютного объема налоговых поступлений к расходам на налоговое администрирование [20].

Карташова Г.Н. делает вывод, что в качестве критерия, позволяющего оценить эффективность налогового контроля, можно использовать оценку «резерва налогового потенциала», определяемую как разность между ожидаемой и реально уплаченной в бюджет суммой налоговых платежей [47].

Вместе с тем, методики, в которых используется только один показатель, направлены на оценку деятельности налоговых органов в целом и не позволяют четко определить эффективность отдельного направления работы. Данное обстоятельство является причиной того, что многие авторы придерживаются многокритериального подхода.

Существование разных показателей, характеризующих результативность контрольной работы, но не позволяющих однозначно определить ее эффективность, свидетельствует о необходимости разработки интегральных индикаторов. Однако, исследования эффективности контрольной работы налоговых органов, основанные на построении интегральных индикаторов, еще

не получили должного развития в научной литературе.

Для оценки эффективности контрольной работы налоговых органов в настоящее время ФНС России применяется внутриведомственная методика оценки эффективности деятельности территориальных органов ФНС России, которая утверждается ежеквартально соответствующим приказом [21].

Эта методика создана для распределения средств бюджета, направляемых на материальное стимулирование гражданских служащих территориальных органов ФНС России, и не предполагает комплексной оценки эффективности контрольной работы налоговых органов.

По причине закрытости этой методики ее сложно использовать для мониторинга эффективности контрольной работы налоговых органов, поэтому разработка и практическая апробация модели интегральной оценки эффективности контрольной работы налоговых органов, остается актуальной задачей.

Определение интегрального показателя эффективности контрольной работы налоговых органов представляет собой процесс комплексного исследования статистической информации о контрольной работе налоговых органов в целях:

- объективной оценки достигнутого уровня контрольной деятельности и его оценки в сравнении с аналогичными субъектами РФ;
- помощи в разработке и принятии управленческих решений, оценке их эффективности, определении направлений развития контрольной работы;
- формирования оптимальной налоговой политики, от которой зависит динамика налоговых поступлений и, как следствие, наполнение бюджетов доходами, необходимыми для исполнения бюджетных расходов.

В результате изучения различных аспектов интегральных оценок предлагается методика, базирующаяся на расчете синтетического индекса эффективности налоговых проверок. Данная методика в общем виде включает ряд этапов, показанных на рис. 3.1.

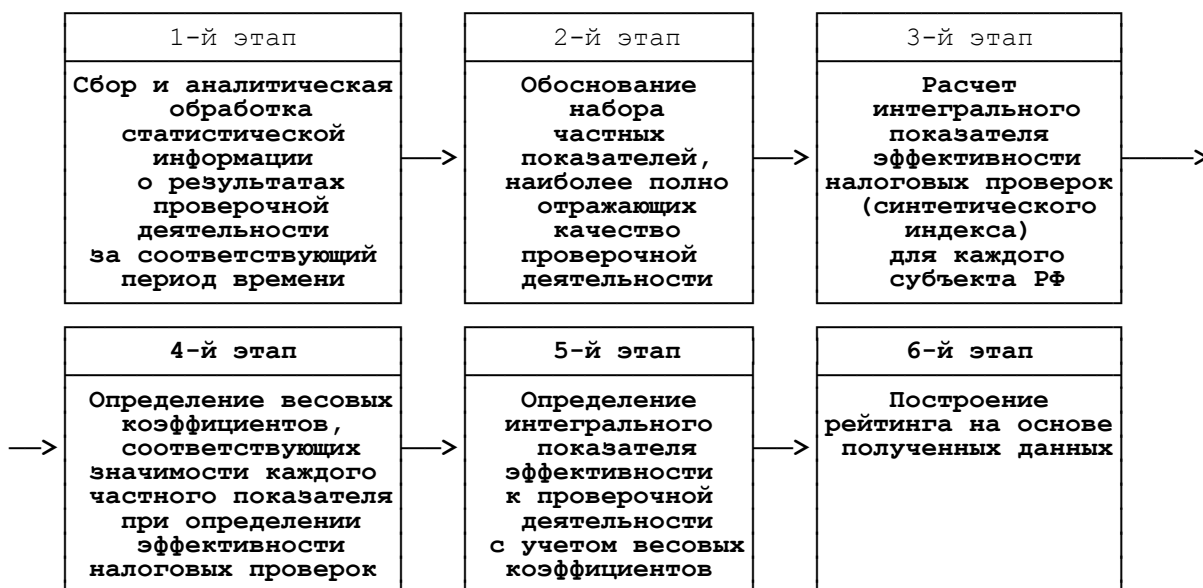


Рисунок 3.1. Этапы формирования интегральной оценки эффективности налоговых проверок

Комплексный анализ эффективности контрольной работы в регионе основывается на взаимосвязанной системе частных индикаторов, позволяющих получить полное представление о качестве проведения и реализации материалов налоговых проверок, включая оценку качества работы налоговых органов на стадиях взыскания дополнительно начисленных платежей, административного и судебного обжалования. Система частных критериев, на основе которой может производиться интегральная оценка эффективности проверочной деятельности налоговых органов, представлена в табл. 3.1.

Перед началом формирования интегрального индикатора эффективности контрольной работы налоговых органов, необходимо провести анализ качества предложенного инструментария с помощью оценки его надежности. Поскольку в нашем исследовании частные показатели являются эффект-индикаторами, причиной которых можно считать изучаемую латентную переменную, и направлены они на изучение одного концепта, возникает возможность использовать коэффициент альфа Кронбаха (Cronbach's alpha) для оценки надежности системы частных критериев [14].

Частные показатели эффективности налоговых проверок

Наименование показателя	Формула расчета	Альфа Кронбаха (если пункт удален)
Уровень результативности выездных проверок	$P = Q_p / Q_t$	0,81
Размер доначислений на одну результативную выездную проверку	$S = S_a / Q_p$	0,795
Уровень результативности камеральных проверок	$P_d = Q_{pd} / Q_{td}$	0,826
Размер доначислений на одну результативную камеральную проверку	$S_d = S_{ad} / Q_{pd}$	0,809
Доначислено на одного сотрудника отдела выездных проверок	$E_d = S_{ad} / Q_{wd}$	0,812
Доначислено на одного сотрудника отдела камеральных проверок	$E_d = S_{ad} / Q_{wd}$	0,813
Доля доначислений, признанных судами и вышестоящими налоговыми органами правомерными к взысканию	$L = 1 - R / (S_a + S_{ad})$	0,82
Доля взысканных платежей в общем объеме доначислений	$C = C_t / (S_a + S_{ad})$	0,827
Доля убытков, уменьшенная налогоплательщиками по результатам проверок	$Y = Y_r / Y_t$	0,819
Доля добровольно увеличенных налогоплательщиками налоговых платежей от общего объема доначислений	$X = X_t / (S_a + S_{ad})$	0,831

Примечание.

В таблице 3.1. используются следующие обозначения:

Q_p - количество выездных налоговых проверок, выявивших нарушения;

Q_t - количество проведенных выездных проверок;

S_a - сумма доначислений по выездным налоговым проверкам;

Q_{pd} - количество камеральных налоговых проверок, выявивших нарушения;

Q_{td} - количество проведенных камеральных проверок;

S_{ad} - сумма доначислений по камеральным налоговым проверкам;

Q_{wd} - количество сотрудников отделов камеральных налоговых проверок;

Q_w - количество сотрудников отделов выездных налоговых проверок;

R - сумма уменьшенных платежей по решениям судебных и вышестоящих налоговых органов;

C_t - сумма взысканных платежей по результатам проверок;

Y_r - сумма убытков, уменьшенная налогоплательщиками по результатам проверок;

Y_t - сумма убытков, заявленных налогоплательщиками;

X_t - сумма увеличенных налогоплательщиками налоговых обязательств в ходе проверок.

В соответствии с результатами, полученными при помощи системы SPSS (Superior Performance Software System) [57], значение альфа Кронбаха для всех индивидуальных показателей, предлагаемых к использованию при построении интегральной оценки эффективности контрольной работы налоговых органов, равно 0,832. Данное значение существенно выше минимально приемлемого уровня надежности, который составляет 0,7 [16].

В табл. 3.1 показано, что все показатели с высокой степенью надежности измеряют концепт и удаление любого из них приведет к снижению значения коэффициента альфа Кронбаха.

Таким образом, проведенный анализ надежности показывает, что сформированная система частных показателей может быть использована для оценки эффективности контрольной работы налоговых органов.

Важным является вопрос о выборе наиболее подходящего способа интегрирования частных критериев в единый обобщающий показатель. В качестве такого способа может быть использована методика построения синтетического индекса [15]:

$$I_i = \frac{\alpha_j}{m} \sum_{j=1}^m y_{ij}, \quad (3.1)$$

где I_i - синтетический индекс для i -го региона;

y_{ij} - стандартизированное значение j -го показателя для i -го региона;

α_j - весовой коэффициент j -го показателя;

m - число показателей.

Стандартизированное значение рассчитывается по формуле:

$$y_{ij} = \frac{(x_{ij} - \bar{x}_j)}{S_{x_j}}, \quad (3.2)$$

где \bar{x}_j - значение j -го показателя для i -го региона;

\bar{x}_j - средняя арифметическая.

Средняя арифметическая и стандартное отклонение (среднее квадратическое отклонение) определяются соответственно по формулам:

$$\bar{x}_j = \frac{\sum_{i=1}^n x_{ij}}{n}, \quad (3.3)$$

$$S_{xj} = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (x_{ij} - \bar{x}_j)^2}{n}}, \quad (3.4)$$

где n - число субъектов РФ [76].

На основе сортировки по убыванию значений синтетического индекса строится рейтинг субъектов РФ, позволяющий определить сравнительную эффективность проверочной деятельности.

Методика построения синтетического индекса предполагает корректировку стандартизированных значений каждого из частных показателей на соответствующий ему весовой коэффициент. Следовательно, имеет место задача по определению относительной важности и значимости критериев.

Уровень субъективности в оценке значений весовых коэффициентов можно снизить, если использовать корреляционный метод.

Исходное положение данного метода заключается в том, что точность задания весовых коэффициентов и полнота учета частных критериев можно определить путем расчета коэффициента корреляции между получившимися значениями интегрального показателя эффективности проверочной деятельности и общим уровнем эффективности налогового администрирования в регионе. Следовательно, чем ближе коэффициент корреляции к единице, тем выше точность задания весовых коэффициентов.

При этом задача оптимизации, решение которой позволяет вычислить весовые коэффициенты, выглядит следующим образом:

$$\left\{ \begin{array}{l} r(i, E) \Rightarrow \max; \\ \sum_{j=1}^m a_j = 1; \\ a_j > 0, \end{array} \right. \quad (1) \quad (3.5)$$

где I - синтетический индекс эффективности проверочной деятельности;

E - показатель, отражающий общий уровень эффективности работы налоговых органов субъектов РФ;

$r(I, E)$ - коэффициент корреляции между I и E;

a_j - весовой коэффициент j-го показателя.

Показателем, в значительной степени взаимосвязанным с интегральным индикатором эффективности контрольной работы и отражающим эффективность региональной системы налогового администрирования, является показатель общей эффективности работы налоговых органов:

$$E = \frac{R}{C}, \quad (3.6)$$

где R - совокупный размер доначислений по всем видам контрольной деятельности;

C - расходы федерального бюджета на обеспечение деятельности территориальных органов налоговой службы субъектов РФ.

Коэффициент общей эффективности контрольной работы налоговых органов показывает, что векторы развития налогового администрирования должны быть направлены на максимальные доначисления налогов при минимизации соответствующих затрат. Следовательно, принцип высокой результативности налогового контроля и принцип экономичности являются одними из важнейших для функционирования налоговых органов [75].

Значения коэффициента общей эффективности налоговых органов в разрезе субъектов РФ представлены в Приложении 5.

Самые высокие значения показателя общей эффективности работы территориальных органов ФНС РФ зафиксированы в Кабардино-Балкарской Республике, Ростовской области и Карачаево-Черкесской Республике.

Следует отметить, что разброс значений рассматриваемого показателя достаточно значителен. Так, отношение доначислений к затратам для субъекта-лидера и субъекта-аутсайдера отличается более чем в 11 раз. В среднем по всем рассмотренным субъектам России на каждый рубль, выделенный из федерального бюджета на обеспечение деятельности налоговой службы, приходится отдача в виде дополнительных начислений в размере 3,01 руб.

На практике представленная методика построения интегрального показателя реализована для оценки эффективности налоговых проверок, проведенных в соответствующих субъектах РФ налоговыми органами. В результате проведенных расчетов получены значения весовых коэффициентов, отражающие значимость каждого из частных показателей эффективности налоговых проверок (Приложение 6).

Наибольшие весовые коэффициенты, в соответствии с полученными результатами, имеют показатели доначислений на одну результативную выездную проверку (0,28961) и на одного сотрудника отдела выездных проверок (0,20835).

Так как основной и наиболее результативной формой налогового контроля являются выездные налоговые проверки, то вполне обоснованной представляется высокая значимость частных показателей эффективности выездных проверок при расчете интегрального индикатора эффективности проверочной деятельности.

При подстановке оптимальных весовых коэффициентов в выше определенную задачу коэффициент корреляции $r(I,E)$ составит 0,96, что может свидетельствовать о высокой точности задания весовых коэффициентов и о достаточности использованной системы частных показателей.

Итоговые значения интегрального индикатора и рейтинг регионов по уровню эффективности представлен в Приложении 7.

Интегральные показатели могут являться основой как при построении рейтинга субъектов РФ, так и при типологии регионов по уровню

эффективности налоговых проверок. Для классификации всех регионов по уровню эффективности проверочной деятельности необходимо их сгруппировать, то есть выделить интервалы значений интегрального показателя, характерные для определенного уровня эффективности [84].

Число групп можно определить с помощью формулы Стерджесса:

$$n_{opt} = 1 + 3,322 \lg N, \quad (3.7)$$

где n_{opt} - оптимальное число интервалов (групп);
 N - количество анализируемых данных.

Если использовать формулу Стерджесса, можно определить, что оптимальным является разделение совокупности регионов в зависимости от значений интегрального показателя на семь классов эффективности (табл.3.2):

Таблица 3.2

Разделение совокупности регионов в зависимости от значений интегрального показателя эффективности контрольной работы налоговых органов

Класс региона	Характеристика региона	интегральный показатель эффективности контрольной работы налоговых органов
1-й класс	регионы с наиболее высоким уровнем эффективности налоговых проверок	больше 0,5447
2-й класс	регионы с высоким уровнем эффективности проверочной деятельности	от 0,4131 до 0,5446
3-й класс	регионы с нормальным уровнем эффективности	от 0,2816 до 0,413
4-й класс	регионы с достаточным уровнем эффективности	от 0,15 до 0,2815
5-й класс	регионы с удовлетворительным уровнем эффективности налоговых проверок	от 0,0184 до 0,1499
6-й класс	регионы с низким уровнем эффективности	от -0,1131 до 0,0183
7-й класс	регионы с неудовлетворительным уровнем эффективности проверочной деятельности	меньше -0,113

Таким образом, использование предложенной методики позволяет оперативно ранжировать субъекты России и выделять их в типологические группы по уровню эффективности контрольной работы.

В свою очередь, оценка эффективности контрольной работы налоговых органов создает информационную базу, необходимую для органов управления налоговой системой, которые, учитывая тенденции в других регионах и возможности сотрудничества с ними, могут активизировать свои действия в направлении обмена передовым опытом контрольной работы с целью поддержания и улучшения качества налогового контроля.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результаты проведенного в диссертационной работе исследования показали, что в настоящее время особо актуальна проблема оценки эффективности контрольной работы налоговых органов, которая предполагает необходимость достижения заданных результатов увеличения собираемости налогов за счет улучшения контрольных мероприятий в Российской Федерации с использованием наименьшего объема средств в рамках определенного бюджетом государства объема денежных ресурсов.

Исходя из актуальности проблемы исследования, в первой главе работы рассмотрены такие вопросы как понятие и организация налогового контроля в Российской Федерации; формы и методы контрольной работы налоговых органов в Российской Федерации; методологические основы оценки и анализа эффективности контрольной работы налоговых органов.

Во второй главе работы проведен анализ показателей контрольной работы налоговых органов Российской Федерации.

Анализ динамики поступления сумм налоговых платежей, администрируемых ФНС России, в бюджетную систему России показал, что в федеральный бюджет в 2017 году поступило администрируемых ФНС России доходов на сумму 9,1 трлн. руб., что на 33,2% больше, чем в 2015 году, а в консолидированные бюджеты субъектов РФ поступило администрируемых ФНС России доходов на сумму 8,1 трлн. руб., что на 18,4% больше, чем в 2015 году.

Анализ результатов деятельности ФНС России в части камеральных проверок налогоплательщиков показывает, что в 2017 г. органами налогового контроля было проведено всего 55,8 млн. камеральных проверок, что на 39,7% больше, чем в 2016 г. При этом, дополнительно начисленные по ним платежи, включая пени и налоговые санкции, в 2017 г. составили 61,1 млрд. руб., что на 40,2% меньше, чем в 2017 г.

Такие показатели говорят о повышении качества представляемых налогоплательщиками налоговых деклараций в налоговые органы, что в целом

может свидетельствовать о повышении эффективности контрольной работы налоговых органов России в части камеральных проверок в 2017 г.

Также о повышении эффективности контрольной работы налоговых органов России свидетельствует снижение относительного показателя, характеризующего дополнительно начисленные по камеральным проверкам платежи, включая пени и санкции в среднем на 1 проверку с 42,5 руб. в 2015 г. до 20,3 тыс. руб. в 2017 г.

Анализ контрольной работы по выездным проверкам, проведенной работниками налоговых органов России за 2015–2017 гг., показывает, что за 2017 г. органами налогового контроля проведено 20,3 тыс. выездных проверок организаций и физических лиц-предпринимателей, что на 55,3% меньше, чем в 2016 г. При этом, в 2017 году дополнительно начисленные по выездным проверкам платежи, включая налоговые санкции, составили 308,3 млрд. руб., что на 11,7% меньше, чем в 2016 г., но на 15,0% больше, чем в 2015 г.

О повышении эффективности контрольной работы налоговых органов свидетельствует увеличение относительного показателя дополнительно начисленных по выездным налоговым проверкам платежей в среднем на 1 проверку – с 9,2 млн. руб. в 2015 г. до 16,1 млн. руб. в 2017 г.

Поэтому можно сделать вывод, что при снижении в течение исследуемого периода количества выездных налоговых проверок эффективность одной выездной налоговой проверки повысилась на 75,0%, а доля результативных выездных налоговых проверок достигала почти стопроцентного уровня – 99,2% в 2016 г.

Кроме того во второй главе работы выявлены современные проблемы контрольной работы налоговых органов и проведен анализ работы налоговых органов по выявлению налоговых схем, применяемых налогоплательщиками.

В третьей главе работы определены перспективы совершенствования контрольной работы налоговых органов в современных экономических условиях, а также предложены пути совершенствования контрольной работы

налоговых органов на основе планирования с использованием информационных ресурсов.

В частности, дальнейшее совершенствование процесса выбора субъектов для включения в план выездных налоговых проверок должно осуществляться, по меньшей мере, в двух направлениях:

1) путем совершенствования информационного ресурса «ВНП-отбор» с целью устранения недостатков технического характера;

2) путем совершенствования системы критериев, используемых для отбора налогоплательщиков при планировании контрольной работы, как общедоступных, так и, конфиденциальных или «закрытых».

При этом отмечено, что используемая сейчас налоговыми органами система электронной обработки данных не позволяет полностью решить проблемы анализа налогоплательщиков в отраслевом разрезе и проведения анализа налогового потенциала организаций. Поэтому в целях разработки единого методологического подхода к проведению отбора налогоплательщиков для выездного контроля и проведению предпроверочного анализа представляется необходимым осуществить объединение всех информационных ресурсов, имеющих в распоряжении налоговых органов, в единую информационную систему, с максимальным включением в нее данных, поступающих из внешних источников, что позволит с помощью использования соответствующих программных средств проводить необходимый целостный анализ состояния налогоплательщика.

Отмечено, что в проект плана выездных проверок должны быть включены плательщики, применяющие общую систему налогообложения, у которых:

1) показатели финансовой деятельности максимально приближены к показателям крупнейших налогоплательщиков;

2) наблюдается снижение общей суммы налоговых платежей при условии роста или неизменном уровне полученного дохода;

3) наблюдаются правонарушения, выявленные последней выездной налоговой проверкой;

4) имеются факты неоднократного изменения места нахождения налогоплательщика или имеются факты неоднократной реорганизации.

Заключительным этапом третьей главы работы стали предложения по совершенствованию методологического инструментария определения и повышения эффективности контрольной работы налоговых органов на основе комплексной оценки эффективности такой деятельности с помощью методов построения интегральных индикаторов.

В этих целях предложена система показателей, на основе которой может производиться оценка эффективности налоговых проверок и разработка интегрального индикатора эффективности контрольной работы налоговых органов.

Определение интегрального показателя эффективности контрольной работы налоговых органов представляет собой процесс комплексного исследования статистической информации о контрольной работе налоговых органов в целях:

- объективной оценки достигнутого уровня контрольной деятельности и его оценки в сравнении с аналогичными субъектами РФ;
- помощи в разработке и принятии управленческих решений, оценке их эффективности, определении направлений развития контрольной работы;
- формирования оптимальной налоговой политики, от которой зависит динамика налоговых поступлений и, как следствие, наполнение бюджетов доходами, необходимыми для исполнения бюджетных расходов.

В результате изучения различных аспектов интегральных оценок предложена методика, базирующаяся на расчете синтетического индекса эффективности налоговых проверок. Использование предложенной методики позволяет оперативно ранжировать субъекты России и выделять их в типологические группы по уровню эффективности контрольной работы налоговых органов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации [электронный ресурс] – режим доступа: [www.consultant.ru/ document/cons_doc_LAW_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/)
2. О налоговых органах Российской Федерации [Текст]: Закон РФ от 21 марта 1991 года №943-1.
3. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе [Текст]: Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. №506.
4. Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» [Текст]: Постановление Правительства Российской Федерации от 15 апреля 2014 г. №320.
5. Об утверждении плана мероприятий («дорожной карты») «Совершенствование налогового администрирования» [Текст]: Распоряжение Правительства РФ от 10 февраля 2014 г. №162-р // СЗ РФ. 2014. – №7. – Ст. 711.
6. Единый стандарт обслуживания налогоплательщиков [Текст]: Приказ ФНС России от 24 апреля 2007 г. №ММ-3-25/267@.
7. О закреплении полномочий администратора доходов бюджетной системы Российской Федерации по главе 182 «Федеральная налоговая служба» за территориальными органами Федеральной налоговой службы [Текст]: Приказ ФНС России от 21 апреля 2006 г. №САЭ-3-11/247@.
8. Об утверждении ведомственного Классификатора «Услуги (процедуры) Единого стандарта обслуживания налогоплательщиков» (КУЕСОН) [Текст]: Приказ ФНС России от 13 марта 2007 г. №ММ-3-13/122@).
9. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Текст] : Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333@.

10. Об утверждении перечня и ответственных (владельцев) технологических процессов налогового администрирования [Текст] : Приказ ФНС России от 30 июля 2013 г. № ММВ-7-12/268@.

11. Регламент организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами [Текст]: Приказ ФНС России от 09.09.2005 №САЭ-3-01/444@.

12. О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок [Текст] : Письмо ФНС России от 25 июля 2013 г. №АС-4-2/13622.

13. О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации [Текст]: Письмо ФНС России от 31.10.2017 №ЕД-4-9/22123@.

14. Handbook on Constructing Composite Indicators: Methodology and User Guide. OECD, European Commission, Joint Research Centre. Paris: OECD publishing, 2008. – 162 p.

15. Jacobs R., Smith P., Goddard M. Measuring Performance: An Examination of Composite Performance Indicators / Jacobs R., Smith P., Goddard M. – York, UK: Centre for Health Economics, University of York, 2004. – 124 p.

16. Tavakol, M. Making Sense of Cronbach's alpha / Tavakol M., Dennick R. // International Journal of Medical Education. – 2017. – Vol. 2. – P. 53 - 55.

17. Авдеев, В. Письмо ФНС России от 23 мая 2013 г. №АС-4-2/9355 о мероприятиях налогового контроля [Текст] / В.В.Авдеев // Налоги (газета) . – 2016. – №24.

18. Актуальные проблемы электронного взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками [электронный ресурс] // материалы интернет - круглого стола ИА «Гарант». – режим доступа: <http://www.garant.ru/action/round.able/238838>.

19. Аминова А. Этапы проведения и порядок оформления результатов выездных налоговых проверок [электронный ресурс] / А.И. Аминова // - режим доступа: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=8378>.

20. Анисимов, А. Эффективность налогового администрирования в налоговой системе Российской Федерации [Текст] / А.Л. Анисимов // Известия Уральского государственного экономического университета. – 2015. – №1. – С. 24 - 30.

21. Аристархова М. Концепция оценки деятельности налоговых органов [Текст] / М. Аристархова, А. Шеина // Экономика и управление. – 2015. – №2. – С. 79 - 83.

22. Аронов, А. Налоговая политика и налоговое администрирование. Учебное пособие [Текст] / А.В.Аронов, В.А.Кашин. – Магистр, 2013; Инфра-М, 2013.

23. Аулов, Ю. Налоговое администрирование: учебное пособие. [Текст] / Ю.Л.Аулов. – Белгород: Издательство «КОНСТАНТА», 2015. – 136 с.

24. Березина, Е. Новшества в налоговом администрировании: ищем позитив [Текст] / Е.Березина // Новая бухгалтерия. – 2016. – №7.

25. Будакова, Н. Федеральный закон от 30.11.2016 №401-ФЗ: изменения в части администрирования налогов и сборов [Текст] / Н.И.Будакова // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – №1.

26. Бураева, Г. Пробел в законодательстве, регулирующем деятельность по налоговому контролю [Текст] / Г.А. Бураева, С.Н. Латышев . – Научные исследования и разработки в эпоху глобализации. Уфа: Аэтерна, 2016. – С. 70 - 73.

27. Галиева, А. Особенности и преимущества налогового мониторинга как формы налогового контроля [Текст] / А.А. Галиева // Юридические науки: проблемы и перспективы: материалы IV междунар. науч. конф. (г. Казань, май 2016 г.). – Казань: Бук, 2016. – С. 115-117.

28. Гамонина, А. Проблемы и перспективы использования в Российской Федерации положительного опыта организации и методики налоговых проверок США [Текст] / А.Н. Гамонина, И.Д. Маркова // Молодой ученый. – 2013. – №1. – С. 100 - 102.

29. Головина, М. К вопросу о правовом положении органов внутреннего государственного финансового контроля [Текст] / М.М. Головина // Налоги (газета) . – 2016. – №2.

30. Горкина Т. Новые способы налогового контроля государства. К чему готовиться налогоплательщикам [Текст] / Т. Горкина // Финансовая газета. – 2017. – №6.

31. Гришина, О. Комментарий к Федеральному закону от 03.07.2016 №243-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» [Текст] / О.П. Гришина // Акты и комментарии для бухгалтера. – 2016. – №8.

32. Гришина, О. О новых правилах налогового администрирования [Текст] / О.П.Гришина // НДС: проблемы и решения. – 2016. – №6.

33. Гусаров, Д. Налоговые схемы: ФНС пояснила, как налоговики должны их выявлять [Текст] / Д.Ю. Гусаров // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2017. – №12.

34. Данилов, С. Как изменились правила налоговых проверок компаний [Текст] / С.Данилов // Практическая бухгалтерия. – 2017. – №12.

35. Депутатова, И. Методика комплексного анализа контрольной работы налоговых органов [Текст] / И.В. Депутатова // Управленческий учет. – 2017. – №6. –С. 26 - 32.

36. Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2017 году [электронный

ресурс] // – режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/

37. Дорофеева, Н. Суворов А.В. О показателях оценки эффективности деятельности налоговых инспекций [Текст] / Н.А. Дорофеева, А.В. Суворов // Бухгалтерский учет в строительных организациях. – 2010. – №7. – С. 61 - 64.

38. Дубовик И. Налоговый мониторинг как вариант контроля крупных компаний [Текст] / И.И. Дубовик // Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – №5.

39. Дуюнов А.Г. Налоговый мониторинг как новая форма контроля [Текст] / А.Г.Дуюнов // Налоговед. – 2015. – №2. – С. 33.

40. Евсеева, И. Некоторые актуальные вопросы государственного финансового контроля средств бюджетной системы России [Текст] / И.В. Евсеева, Т.А.Короткова // Все о налогах. – 2016. – №2.

41. Ермошина, Е. Контролируемая задолженность – 2017 [Текст]/ Е.Л.Ермошина // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2016. – №3.

42. Занина, О., Черных Я.В. Результаты эффективности проведения налогового контроля в г. Курске [Текст] / О.В.Занина, Я.В.Черных // Международный академический вестник. – 2015. – №2. – С. 63 - 65.

43. Зобова, Е. Очередное усовершенствование налогового администрирования [Текст] / Е.П.Зобова // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – №1.

44. Зобова, Е. Совершенствование налогового администрирования: очередной этап [Текст] / Е.П.Зобова // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2016. – №6.

45. Ильин А.Ю., Моисеенко М.А. [Текст] / Расширение области применения норм Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующих порядок осуществления налогового мониторинга как формы налогового контроля // Финансовое право. – 2016. – №2.

46. Казаков, Е. Новые поправки, внесенные в порядок налогового администрирования [Текст] / Е.С.Казаков // Бухгалтер Крыма. – 2016. – №6.
47. Карташова, Г. Об оценке эффективности функционирования налоговых органов или концептуальный подход к некоторым аспектам аналитической работы в сфере налогообложения [Текст] / Г.Н. Карташова // Налоговый вестник. – 1999. – №1. – С. 17 - 18.
48. Ковалев, Д. Налоговый контроль, или никаких «формальностей» [Текст] / Д. Ковалев // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». – 2017. – №25.
49. Козырин, А. Введение в российское налоговое право: Учебное пособие [Текст] / А.Н. Козырин – М.: Институт публичных правовых исследований, 2014.
50. Крайнев, А. Мероприятия налогового контроля: взгляд налоговой службы [Текст] / А.Крайнев // Новая бухгалтерия. – 2018. – №4.
51. Кучеров, И. Налоговое право. Общая часть. Учебник и практикум для академического бакалавриата [Текст] / И.И.Кучеров. – Юрайт, 2016.
52. Маслова, Т. Часть первая НК РФ: подвижки в налоговом администрировании [Текст] / Т.Маслова // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. – 2016. – №6.
53. Медведева, Т. Комментарий к Федеральному закону от 15.02.2016 №25-ФЗ «О внесении изменений в статью 269 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части определения понятия контролируемой задолженности» [Текст] / Т.М.Медведева // Акты и комментарии для бухгалтера. – 2016. – №4.
54. Мигачева, Е. Совершенствование налогового контроля в Российской Федерации [Текст] / Е.В. Мигачева // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2017. – №7. – С.52-53.

55. Мороз, В. Налоговый контроль в налоговом администрировании [Текст] / В.В.Мороз // Пробелы в российском законодательстве. – 2013. – №6. С. 296 - 298.
56. Найденов, А. Сравнительный анализ привлекательности системы налогового администрирования в регионах России [Текст] / Найденов А.С., Чусова А.Е. // Экономика региона. – 2011. – №3. – С. 268 - 273.
57. Наследов, А. SPSS 19: профессиональный статистический анализ данных [Текст] / А.Д. Наследов. – СПб.: Питер, 2011. – 400 с.
58. Организация и методика проведения налоговых проверок: Учеб. пособие [Текст] / Под ред. В.В. Кузьменко. М.: Вузовский учебник; ИНФРА-М, 2013. - С. 88.
59. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов [Электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/>.
60. Петрова, Н. Федеральная налоговая служба: 25 лет позади [Текст] / Н.А.Петрова // Налоговая проверка. – 2016. – №1.
61. Петрова, Н. Новая дорожная карта: совершенствование налогового администрирования [Текст] / Н.А.Петрова // Налоговая проверка. – 2014. – №1.
62. Подкопаев, М. Новый порядок расчета контролируемой задолженности [Текст] / М.В.Подкопаев // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2016. – №4.
63. Подкопаев. М. Повышенные пени, уплата налога за налогоплательщика и другие новшества в администрировании налогов с 01.01.2017 [Текст] / М.В.Подкопаев // Бухгалтер Крыма. – 2017. – №1.
64. Поздышева, О. Об инвентаризации имущества при налоговой проверке [Текст] / О.Ю.Поздышева // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2016. – №2.

65. Полякова, В. Определение направлений развития налогового администрирования предпринимательской деятельности физических лиц [Текст] / В.М. Полякова // Аудитор. – 2016. – №3.

66. Постыляков, С. Налоговый контроль как предпосылка налоговой ответственности [Текст] / С.П. Постыляков // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2015. – №8.

67. Разгулин, С. Процедуры и формы проведения налогового контроля [Текст] / С.В. Разгулин // Финансы. – 2018. – №2.

68. Райзберг, Б. Современный экономический словарь [Текст]. 3-е изд., перераб. и доп. / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 2001.

69. Реут, А. Проблемы налогового администрирования контролируемых сделок в России [Текст] / А.В. Реут, М.С. Рашукова // Налогожурнал. – 2016. – №1. – С.6-9.

70. Руднева, З. Применение мер принудительного взыскания таможенных пошлин, налогов и администрирование образовавшейся задолженности [Текст] / З.С. Руднева // Вестник Российской таможенной академии. – 2015. – №3.

71. Саркисянц, Г. Современные проблемы в организации налогового контроля и пути повышения эффективности налоговых проверок [Текст] / Г.В. Саркисянц // Молодой ученый. – 2015. – №4. – С. 421 - 423.

72. Саттарова, Н. Горизонтальный мониторинг как фактор эффективности налогового администрирования [Текст] / Н.А.Саттарова // Финансовое право. – 2014. – №10. – С. 22 - 25.

73. Смирнова, Е. Налоговый контроль в цифровой экономике [Текст] / Е.Е. Смирнова // Финансы. – 2017. – №11.

74. Соболева, Г. Оценка результативности налогового администрирования в Российской Федерации [Текст] / Г.В. Соболева, Т.О. Дюкина // Вестник Финансового университета. – 2013. – №6. – С. 21 - 34.

75. Социальная статистика [Текст] / Под ред. И.И. Елисеевой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 479 с.
76. Тарибо, Е. Взыскание обязательных платежей по правилам КАС РФ: некоторые проблемные вопросы [Текст] / Е.В. Тарибо // Журнал административного судопроизводства. – 2016. – №1. – С. 82 - 86.
77. Тихонова, А. К вопросу об оценке эффективности налогового контроля [Текст] / А.В.Тихонова, Д.В.Дзюба // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – №9-10.
78. Тишин, А.П. Дополнительные мероприятия налогового контроля: особенности назначения и проведения [Текст] / А.П. Тишин // Налоговая проверка. – 2013. – №2. – С. 25.
79. Тютин, Д. Налоговый контроль, ответственность и защита прав налогоплательщиков: монография [Текст] / Д.В.Тютин. – М.: Контракт, 2014. - 216 с.
80. Украинцева, А. Сущность, формы и методы налогового контроля [Текст] / А.И. Украинцева // Административное и муниципальное право. – 2011. – №6.
81. Федоровская, М. Результативность и эффективность деятельности налоговых органов [Текст] / М.А. Федоровская // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2011. – №3. – С. 123 - 126.
82. Щербинин, А. Об оценке эффективности функционирования налоговых органов или налогообложения [Текст] / А.Т. Щербинин // Налоговый вестник. – 2007. – №1. – С. 24 - 26.
83. Электронные услуги. Мнения экспертов ФНС России [электронный ресурс] // – режим доступа: <http://www.distate.ru/news/articles/index.php?>
84. Яшина, Н. Методологический инструментарий определения эффективности налоговых проверок [Текст] / Н.И. Яшина, Е.Е. Александров //

Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2018. – №1.

85. Статистическая отчетность ФНС России по форме 1-НОМ [электронный ресурс] // – режим доступа: https://www.nalog.ru/m31/related_activities/statistics_and_analytics/forms/5432274/.

86. Статистическая отчетность ФНС России по форме 2-НК [электронный ресурс] // – режим доступа: https://www.nalog.ru/m31/related_activities/statistics_and_analytics/forms/5563163/.

ПРИЛОЖЕНИЯ