


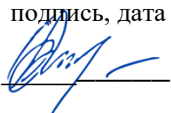
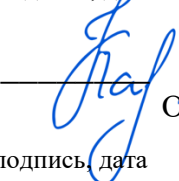
Федеральное государственное автономное  
образовательное учреждение  
высшего образования  
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»  
Институт экономики, управления и природопользования  
Кафедра финансов

УТВЕРЖДАЮ  
Заведующий кафедрой  
\_\_\_\_\_ И.С. Ферова  
подпись, инициалы, фамилия  
« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2020 г.

**ДИПЛОМНАЯ РАБОТА**

Специальность 38.05.01 «Экономическая безопасность»

**МЕХАНИЗМ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В СИСТЕМЕ  
ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ РФ**

Научный руководитель	 _____	К.Э.Н., доцент	Т.В. Лемескина
	подпись, дата	должность, ученая степень	инициалы, фамилия
Выпускник	 _____		О.А. Боровая
	подпись, дата		инициалы, фамилия
Рецензент	 _____	Ведущий экономист по финансовой работе ООО Авиакомпания "Икар"	Н.И. Канина
	подпись, дата	должность, ученая степень	инициалы, фамилия

Красноярск 2020

## АННОТАЦИЯ

Выпускная квалификационная работа по теме механизм налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности РФ содержит 83 страницы текстового документа, 14 иллюстраций, 11 таблиц, 3 приложения, 50 использованных источников.

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ; НАЛОГ; НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИК; НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА; ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ; НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ; МЕТОДЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ; ПРАВОВЫЕ НОРМЫ; ЭКОНОМИЧЕСКАЯ БЕЗОПАСНОСТЬ; СИСТЕМА СБОРА НАЛОГОВ; НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО.

Объектом исследования в представленной работе выступает налоговый контроль. Предметом исследования является механизм налогового контроля в системе экономической безопасности. Целью данной работы определяется разработка рекомендаций по совершенствованию налогового контроля.

В соответствии с поставленной целью были изучены теоретические основы налогового контроля как элемента обеспечения экономической безопасности, рассмотрены формы и методы налогового контроля, а также роль и значение налогов в целом; проведен анализ и оценка налогового контроля в Российской Федерации; разработаны рекомендации, направленные на совершенствование налогового контроля в РФ.

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1. Теоретические основы налогового контроля как элемента обеспечения экономической безопасности.....	7
1.1 Содержание налогового контроля, его роль и значение.....	7
1.2 Формы и методы налогового контроля .....	13
1.3 Налоговый контроль, как составляющая экономической безопасности ..	19
2. Анализ и оценка налогового контроля в Российской Федерации .....	26
2.1 Организация и анализ налогового контроля в Российской Федерации ....	26
2.2 Методические подходы к оценке проведения налогового контроля .....	33
2.3 Оценка эффективности налогового контроля.....	45
3. Разработка рекомендаций, направленных на совершенствование налогового контроля в РФ.....	51
3.1 Направления совершенствования налогового контроля в РФ .....	51
3.2 Экономическая оценка предложенных мероприятий .....	62
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	73
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	75
ПРИЛОЖЕНИЕ А-В .....	81

## ВВЕДЕНИЕ

В условиях нарастающего экономического кризиса и усиливающегося роста угроз национальной безопасности государства возникает важность изучения проблемы организации и взаимодействия органов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России. На данный момент имеются неопределенности в решении вопросов обеспечения экономической безопасности между органами налогового контроля и налоговых расследований, которые имеют общие задачи в защите экономических интересов и противодействия криминализации налоговой сферы как одного из базовых элементов экономики.

При этом повышенного внимания требует усовершенствование правоохранительных механизмов противодействия криминализации налоговой сферы, налоговой и экономической преступности, разрешения спорных вопросов и конфликтных ситуаций при организации налоговых проверок.

Вышеизложенное определило актуальность темы исследования. Изучение организации и проблем налогового контроля позволит разработать предложения и рекомендации по его совершенствованию.

В свою очередь недостаточная разработанность проблемы организации налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности Российской Федерации показывает, что проблема налогового контроля в основном изучается с позиций налоговых правоотношений. Экономическая сущность налогового контроля, его роли в обеспечении экономической безопасности государства слабо раскрыта в научных работах российских ученых-экономистов, в то время как продолжает усиливаться значимость налоговой сферы в решении социальных и экономических задач развития страны. Эффективная работа всего хозяйственного комплекса государства в целом во многом зависит от того, насколько грамотно и обоснована построена система сбора налогов [18].

Объектом исследования в представленной работе выступает налоговый контроль. Предметом исследования является механизм налогового контроля в системе экономической безопасности.

Целью данной работы является разработка рекомендаций по совершенствованию налогового контроля. Цель работы определила следующие задачи исследования:

- сформулировать содержание налогового контроля, его роль и значение;
- определить формы и методы контроля;
- рассмотреть теоретические основы налогового контроля как элемента обеспечения экономической безопасности;
- проанализировать методические аспекты проведения налогового контроля в Российской Федерации;
- оценить эффективность налогового контроля;
- определить недостатки налогового контроля в РФ и направления увеличения эффективности его проведения;

Теоретическую основу исследования составили концепции налогообложения, труды российских и зарубежных ученых, разрабатывающих вопросы теории налогообложения, результаты специальных научных разработок систем налогообложения малого бизнеса, нормативные законодательные акты органов государственной власти в области налогообложения, директивные документы Президента и Правительства РФ, материалы международных и межрегиональных конференций по вопросам развития налоговых систем.

Информационной основой настоящей работы являются: Налоговый кодекс РФ, труды отечественных и зарубежных ученых, таких как О. А. Мироновой, В.А. Титова, А.В. Вихрова, С. А. Кузнецова, Т.П. Шамониной, М.В. Князевой, Е.М. Давыдовой, Д.Ю. Яблокова, Т.А. Ефремовой, Е.П. Зобовой и т.д.

Методологической основой настоящей работы являются методы: статистического и динамического анализа, статистической обработки, обобщения, классификации.

При всем объеме проведенных исследований многие существенные теоретические и прикладные аспекты проблемы налогового контроля, остаются мало разработанными. Ряд работ по рассматриваемой проблематике посвящен преимущественно правовым сторонам вопроса налогообложения в Российской Федерации при этом недостаточное внимание уделяется анализу экономических предпосылок и теоретическому обоснованию налогового контроля отдельных компаний и системы налогообложения в целом. В том числе отсутствуют исследования, посвященные вопросам проведения налогового контроля в Российской Федерации и его влияния на экономическую безопасность в отдельно взятой аналитической системе.

Практическая значимость работы заключается в том, что полученные теоретические предложения могут найти широкое применение в ходе формирования и исполнения налогового контроля в Российской Федерации. Представленные направления совершенствования налогового контроля могут быть применены на практике государственными органами для обеспечения экономической безопасности как отдельно взятого региона, так и страны в целом.

Работа имеет традиционную структуру, состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников.

# **1. Теоретические основы налогового контроля как элемента обеспечения экономической безопасности**

## **1.1 Содержание налогового контроля, его роль и значение**

Налоговый Кодекс Российской Федерации определяет обязанность налогоплательщика производить налоговый учет. Под налоговым учетом определяется «отражение в специальных документах налоговых регистрах подробной информации о состоянии и изменениях объекта налогообложения» [1]. Эти данные в дальнейшем входят в базу для начисления налогов, что отражается в налоговых декларациях, которые представляются в налоговую инспекцию налогоплательщика по месту его нахождения или обособленных подразделений.

Под налогом, согласно определению, которое дает в своей работе Ефремова Т.А. понимается «обязательный платеж физических и юридических лиц государству на основе специальной налоговой законодательной базы» [17, с. 30]. Налоги, формируясь как мощный инструмент экономического регулирования, вторгаются в сферу тактических, стратегических и оперативных решений, ставят руководителей компаний перед важностью приобретения знаний в рамках организации системы налогового менеджмента на предприятии.

Любое государство при реализации присущих ему функций получает доходы, которые представляют собой материальные или денежные ресурсы, в процессе поступающие для распределения национального дохода и богатства. Основная часть этих доходов приходится на налоги. Налоговый кодекс РФ определяет налог как «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения, принадлежащих им на праве собственности хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований» [2].

Налоговая политика в свою очередь определяется как «совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны в целях обеспечения финансовых потребностей государства, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов». В данной деятельности государство опирается на функции, которые присущи налогам, и использует эти функции для проведения активной налоговой политики [27].

Налоговый Кодекс РФ определяет ряд требований к объектам обложения и условиям начисления налогов [1]. Например, организация вправе совершить выбор между обычной схемой налогообложения и налогообложением при упрощенной системе ведения учета. Условия начисления налогов и количество объектов налогообложения могут различаться, как и формы бухгалтерской и налоговой отчетности. При этом существуют отраслевые особенности отдельных организаций, например, строительные организации, которые выполняют в основном подрядные работы, имеют значительный оборот. Общей сметной стоимостью строительства предопределяются большие суммы выручки от реализации и как правило значительно превышают пороговые значения оборотов, при которых допускается ведение учета по упрощенной схеме.

Практически всегда перед налогоплательщиком возникает необходимость выбора того или иного варианта налогообложения. Документальное закрепление выбранного варианта налогообложения по факту определяет налоговую политику организации и предопределяет существенную часть его учетной политики в целом [27, с.126-127].

Необходимо отметить, что для налоговой политики объектом воздействия являются налоговые отношения, которые возникают между налогоплательщиками и государством в процессе установления и дальнейшего взимания налоговых платежей. Налоговая политика, являясь частью общей экономической политики компании, должна формировать гармоничную взаимосвязь результатов деятельности организации с решением



общегосударственных задач. Налоговая политика реализует распределительную функцию финансов, при этом регулируя распределение денежных доходов организаций и физических лиц между ними, с одной стороны, и государством, с другой. На уровне организации главную задачу корпоративного налогового менеджмента составляет разработка методов и приемов оптимизации налоговых платежей при соблюдении налоговой законодательной базы.

Налоговая политика, согласно определению Зобовой Е.П. представляет собой «совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны в целях обеспечения финансовых потребностей государства, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов». В этой деятельности государство опирается на функции, соответствующие налогам, и применяет эти функции при проведении активной налоговой политики. Налоговый Кодекс РФ формирует определенные требования к объектам обложения и условиям начисления налогов [19, с. 47-48].

Налоговый контроль в свою очередь является составной частью финансового контроля и одним из видов государственного контроля. Налоговый контроль, согласно определению О. А. Мироновой, представленному в ее монографии, необходимо рассматривать в качестве «одной из форм управленческой деятельности, то есть как самостоятельную функцию управления, которая имеет целевую направленность, а также определенное содержание и способы его осуществления» [25].

Таким образом, цели, которые преследуют владельцы и руководители организаций в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности, определяют цели организации на предприятии системы налогового менеджмента и ставят соответствующие этим целям задачи по планированию налоговых обязательств и налоговых платежей, организации управления налоговыми обязательствами и налоговыми платежами и

рационализации потоков налоговых обязательств и налоговых платежей, а также их величин [21, с. 84].

Формирование результативной налоговой политики предприятия должно базироваться на следующих основных принципах (рисунок 1.1) [7].

Принципы	<p>Строгое выполнение налоговой законодательной базы Реализация этого принципа обуславливает исключение возможностей уклонения от налогов, которые должны быть уплачены в соответствии с реальными финансовыми результатами работы организации. Ни одна из противозаконных форм уклонения от уплаты налогов (сокрытие реальных доходов или прибыли, подтасовка бухгалтерской отчетности, задержка налоговых платежей и т.п.) не может быть использована предприятием, которое заботится о своей деловой репутации, о своей экономической устойчивости.</p>
	<p>Соотнесение задачи минимизации налоговых платежей с целями общей политики управления экономической устойчивостью предприятия Реализация этого принципа означает, что минимизация суммы налоговых платежей не является самоцелью - такая минимизация легко могла бы быть обеспечена за счет сокращения объема деятельности. Поэтому минимизация налоговых платежей всегда должна быть направлена на качественный и количественный рост величины собственных активов, в первую очередь капитала организации.</p>
	<p>Поиск и использование наиболее эффективных хозяйственных решений, обеспечивающих минимизацию базы налогообложения в процессе хозяйственной деятельности Это предопределяет целенаправленное воздействие на различные элементы базы налогообложения в разрезе источников уплаты отдельных налогов, широкое использование установленной системы прямых и непрямых налоговых льгот.</p>
	<p>Оперативный учет изменений в налоговой системе Разработанная предприятием налоговая политика, а в отдельных случаях и виды хозяйственных операций, связанных с осуществлением деятельности, должны оперативно корректироваться с учетом появления новых видов налогов, изменения ставок налогообложения, отмены или предоставления налоговых льгот и т.п.</p>
	<p>Плановое определение сумм предстоящих налоговых платежей В основу такого планирования должны быть положены целевая сумма капитализируемой части прибыли, планируемые объемы доходов и затрат и другие показатели развития работы организации в предстоящем периоде</p>

Рисунок 1.1 - Принципы формирования налоговой политики

Налоговый контроль согласно определению Ефремовой Т.А. служит «формой реализации контрольной функции и с позиций налогового права

призван в первую очередь охранять и обеспечивать имущественные права государства и муниципальных образований» [17].

В разнообразных источниках существуют различные формулировки такого понятия как налоговый контроль. Самое основное определение, согласно статье закона Налогового кодекса Российской Федерации, звучит так: «Налоговый контроль - это деятельность уполномоченных органов за выполнением налогоплательщиками налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательной базы о сборах и налогах» [1].

Если взять налоговый толковый словарь, то определение термина налоговый контроль будет сформулировано так: налоговый контроль - это «проверка соответствия деятельности подконтрольного объекта (субъекта налогообложения) налоговому законодательству непосредственное применение мер государственного принуждения».

При этом, наиболее полным определением налогового контроля можно принять определение Князевой М.В., представленной в статье о формировании системы налоговой безопасности в России, согласно которому налоговый контроль – «совокупность мер государственного регулирования, обеспечивающих в целях осуществления эффективной государственной экономической политики экономическую безопасность России и выполнением государственных и муниципальных фискальных интересов» [21].

Как было отмечено ранее, налоговый контроль – это «деятельность уполномоченных государственных органов», в основном для российской Федерации это ФНС РФ, по контролю за исполнением налоговой законодательной базы налогоплательщиками, проводимая с помощью определенных средств и методов. Что в свою очередь позволяет определить налоговый контроль, как «вид финансового контроля государства со своими объектами, методами и формами осуществления, ведь налоговые поступления – один из главных источников пополнения бюджетов любого уровня» [9, с. 123]. В целях объективной оценки роли и сущности налогового контроля его понятие можно представить также в двух аспектах:

– в широком аспекте — это «совокупность мер государственного регулирования, обеспечивающих экономическую безопасность России и выполнение государственных и муниципальных фискальных интересов»;

– в узком аспекте — это «контроль государства в лице компетентных органов за законностью и целесообразностью действий в процессе введения, уплаты или взимания сборов и налогов» [14, с. 20-21].

В целом, исходя из определения налогового контроля, его цель можно определить, как обеспечение эффективности и законности налогообложения. При этом объектами налогового контроля являются материальные, трудовые и прочие ресурсы налогоплательщиков, а также движение денежных средств в процессе аккумулирования публичных денежных фондов.

Предмет налогового контроля формируют валютные и кассовые операции, налоговые декларации, сметы компаний, использование налоговых льгот, бухгалтерская документация и прочее. При этом субъекты налогового контроля включают [7, с. 186]:

- органы внутренних дел;
- таможенные органы;
- налоговые органы;
- следственные органы.

Определёнными контрольными полномочиями в рамках работы сферы налогообложения в Российской Федерации обладают Счетная палата РФ и Министерство финансов РФ. Подконтрольными субъектами в свою очередь выступают организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать законно установленные сборы и налоги.

Налоговый контроль за законностью распространяется и на совершение операций, которые установлены не только запрещающими нормами, так подконтрольными являются требования о предоставлении налоговым органам информации, необходимой для осуществления контроля за правильностью начисления и полнотой уплаты налогов [7, с. 190].

Методы налогового контроля – это «приемы и способы применяемые для проверки законности хозяйственных операций, верно ли они отражены в документах и налоговых регистрах, насколько полно начислены и уплачены в бюджет налоги, и не содержат ли действия налогоплательщика признаков правонарушений» [28, с. 23].

Налоговый контроль за частным сектором экономики учитывает только сферу выполнения денежных обязательств перед государством (уплату налогов и прочих обязательных платежей), выполнение законности и целевого использования налоговых льгот, выполнение установленных государством правил ведения бухгалтерского учета, а также выполнение законных требований уполномоченных органов государства относительно предоставления какой-либо экономической документации [45, с. 40]. А общая результативность налогового контроля в большем объеме зависит от качества организации бухгалтерского и налогового учета непосредственно на предприятии. Исходя из определения налогов и налогового контроля далее необходимо рассмотреть аспекты формирования налогового контроля непосредственно в Российской Федерации.

## **1.2 Формы и методы налогового контроля**

Взаимодействие субъектов хозяйствования с государственными структурами определяет проведение разнообразных контрольных мероприятий начинающихся от постановки налогоплательщиков на учет до принятия их отчетности и осуществления проверок, то есть включает все направления, которые касаются начисления и уплаты налогов, подлежат контролю со стороны Федеральной налоговой службы России (ФНС РФ) [3].

ФНС РФ в своей деятельности руководствуется нормами гражданского и налогового права, в первую очередь – это Гражданский кодекс Российской Федерации и Налоговые кодексы Российской Федерации (НК РФ, Кодекс) [1, 2], а также Закон «О налоговых органах в Российской Федерации» [3]. В

распоряжении сотрудников ФНС РФ сосредоточено множество инструментов, позволяющих наиболее развернуто следить за выполнением законодательной базы в области сборов и налогов, опираясь при этом на разные формы налоговых проверок.

В настоящее время введенные в действие основы Российской налоговой системы были сформированы в большинстве своем с учетом лучшей мировой практики в области налоговой политики. Налоговые системы каждого государства имеют своеобразные и характерные отличительные черты, в связи с чем, нельзя сказать, что в настоящее время сформировалась единообразная система налогообложения [15].

В большинстве случаев неэффективность системы налогообложения связана с недостаточной эффективностью системы применения и администрирования законодательной базы о сборах и налогах. В связи с этим возрастает значение прироста результативности работы органов налогового контроля. Улучшение качества налогового контроля достигается за счет увеличения стабильности и определенности правового регулирования.

В Российской Федерации, соответственно федеративному устройству государства, существует трехуровневая бюджетная система, в которую входят, согласно ступеням, федеральный бюджет, местные и региональные бюджеты [36, с. 152]. В последние годы стратегия проведения налогового контроля характеризуется как «комплексный подход к контролированию деятельности хозяйствующего субъекта, а не проверки по отдельным видам сборов и налогов». А задача проверяющих заложена в необходимости доказать, по существу, необоснованность полученных налогоплательщиком налоговых выгод (формальная система доказательств не применяется) [16, с. 15-18].

Данные задачи достигаются с помощью анализа субъекта с момента его основания, анализ его окружения, анализ характеристик и действий его должностных лиц и собственников. Данный подход формирует новые условия контроля, учитывающие возможности, связанные с применением налоговыми органами и иными лицами, способствующих уплате налогов и

контролированию в налоговой сфере, новых информационных технологий, а также полномочий налоговых органов по контролированию не только в налоговой сфере [15].

Сферы контроля налоговых органов в стране достаточно обширны, и к ним можно отнести:

- регулирование соблюдения законодательной базы о сборах и налогах, правильностью начисления, полнотой и своевременностью внесения сборов и налогов и иных обязательных платежей;

- регулирование полноты учета выручки денежных средств в компаниях и у индивидуальных предпринимателей;

- отслеживание деятельности по отмыванию денег и легализации доходов, полученных преступным путем;

- регулирование соблюдения валютной законодательной базы (имущество и доходы за рубежом, валютные операции, движение импортных и экспортируемых товаров, участие в иностранных компаниях) [17, с. 30];

- регулирование соблюдения требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения;

- регулирования уплаты страховых взносов;

- регулирование актуальности сведений, которые содержатся в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП) и Едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ);

- проверка обеспечения сохранности документов, которые образуются в деятельности предприятий;

- прочие направления контроля.

Основные положения по налоговому контролю содержит статья 82 НК РФ [1, ст. 82]. Проведение контролирующих функций лежат на должностных лицах – сотрудниках налоговых органов. Налоговые инспекторы, при этом должны выполнять следующие действия:

- отслеживать ведение учета денежных поступлений, финансовых затрат и прочих объектов, подлежащих налогообложению;
- проверять правильность начисления суммы налогов;
- прослеживать своевременное внесение налоговых платежей;
- регулировать верность осуществления банковских операций по уплате налогов;
- устанавливать обстоятельства, которые способствуют нарушению норм действующей налоговой законодательной базы [1, ст. 32].

Все физические и юридические лица подвергаются налоговому контролю, вне зависимости от того, частная это собственность или государственная. Не имеет значения и то, в каком регионе страны находится объект налогообложения. Участники налоговых отношений, с одной стороны – это таможенные и налоговые органы, а с другой – налогоплательщики (физические лица и компании) [1, ст. 9]. При этом обязанность проследить своевременность внесения налоговых платежей лежит на сотрудниках налоговой и таможенной служб, которые являются субъектами налоговых отношений. Основным субъектом из этих двух ведомств является налоговая инспекция, которая представляет собой единую систему контролирующих органов власти. Она состоит из:

- ФНС РФ (Федеральной налоговой службы Российской Федерации);
- межрегиональных и межрайонных служб [3].

В процессе налогового контроля зарубежными странами применяются разнообразные приемы анализа информации о налогоплательщике, в том числе оценка бухгалтерской отчетности и налоговых расчетов с позиций достоверности отчетных показателей. Для налоговых органов налоговая и бухгалтерская отчетность является основным доступным источником экономической информации о хозяйствующем субъекте, которая формируется непосредственно на микроуровне. Данные экономической отчетности позволяют рассчитать систему аналитических коэффициентов, которые позволяют оценить экономическое положение компании [37, с. 103].



Структура налоговых органов представлена на рисунке 1.2.



Рисунок 1.2 - Система налоговых органов РФ

На практике в Российской Федерации можно сгруппировать виды налогового контроля согласно ряду существующих факторов, например, так:

- по территории, согласно мету проведения проверки – камеральный (на территории ИФНС) и выездной (на территории налогоплательщика);
- по источникам – документальный (согласно сведений из документов) и фактический (согласно свидетельских показаний, осмотру, ревизии, контрольной закупки и подобных действий);
- по очередности – первичный и повторный (дважды проводимый в течение одного года по одному и тому же перечню налогов);

– по степени планирования – плановый (заранее планируется согласно графику) и внезапный (проводится внепланово, при возникновении необходимости);

– по обязательности для налогоплательщика виды контрольных действий в области налогообложения подразделяются на обязательные (например, при ликвидации юридического лица) и инициативные [14, с. 21];

– по объему проверяемых документов – сплошной (проверке подвергаются все первичные документы и регистры за весь проверяемый период) и выборочный (проверяется только часть первичных учетных документов и налоговых регистров за определённый небольшой временной отрезок);

– по времени осуществления – предварительный (проводится до совершения проверяемых хозяйственных операций), текущий (проверка хозяйственных операций проводится во время отчетного периода), последующий (проверка операций осуществляется за прошедшие отчетные периоды) [4].

Проведенный анализ правовых норм, мнений практиков и специалистов позволяет сформировать вывод о том, что в России в настоящее время существует необходимость пересмотра стратегии налогового контроля. Для общества одинаково важно обеспечение бюджетной устойчивости и прирост качества жизни населения. Даже при самом передовом законодательстве налоговый контроль не будет эффективен, если пополнение бюджета любой ценой будет его основной задачей.

Адекватным решением этой проблемы является использование полностью гибкой стратегии для проведения налогового контроля. Как показало исследование, одним из ее ключевых моментов является анализ рисков. Работникам налоговых органов необходимо уделить внимание налогоплательщикам пропорционально их экономической значимости и определению сфер деятельности с наивысшим коэффициентом налогового риска.

Так, в странах с развитой экономикой стратегия такова, что на те отрасли экономики, которые имеют наибольший налоговый потенциал, делается основной упор. При этом контрольная работа осуществляется с учетом особенностей контролируемой территории и зарегистрированных там налогоплательщиков. Также в процессе достижения целей налогового контроля выбор методов происходит за счет соотношения между затратами на его проведение и возможными результатами [37, с. 107].

Таким образом, у России есть уникальная возможность проанализировать положительные тенденции и просчеты зарубежных стран, дать соответствующую им оценку и применить накопленный опыт, создавая при этом более эффективную систему налогового контроля, которая основана на наиболее результативных достижениях передовых зарубежных стран. В заключение отметим, что от эффективности организации контроля налогообложения зависят прочность государственной экономической системы, своевременность и полнота формирования бюджета и благосостояния страны в целом, в том числе и её экономической безопасности.

### **1.3 Налоговый контроль, как составляющая экономической безопасности**

Роль налогов в современной рыночной экономической системе достаточно велика. Налоги являются не только основным источником формирования бюджета, но и как важное звено экономической системы, формирует отношения между государством и физическими лицами.

Роль налоговой системы в обеспечении экономической безопасности определяется общими принципами, критериями и показателями экономической безопасности: ее механизм должен способствовать динамичному развитию экономики, создавать финансовые условия для социально-экономической стабильности в обществе, успешного противостояния внутренним и внешним угрозам страны и ее отдельным территориям [18, с. 53].

Налоги являются частью системы экономической безопасности Российской Федерации:

- инструмент государственного воздействия на экономические, социальные и политические процессы, которые происходят в государстве;
- один из факторов взаимной связи между государством и субъектами экономических отношений;
- ресурс, которым располагает государство [33].

Налоговая безопасность государства представляет собой такое состояние налоговой системы, которое характеризуется устойчивостью и стабильностью всех её элементов, предполагающее рост ресурсного потенциала страны с целью обеспечения социально-экономического развития государства, а также устойчивость ее экономической системы и способность противостоять внутренним и внешним угрозам государства.

Миронова О.А. в своей работе «Основы и взаимосвязь категорий «экономическая безопасность» и «налоговая безопасность»» описывает налоговую политику как часть налогового управления [25]. То есть, налоговая политика появляется на стратегическом уровне, далее идёт её практическая реализация и мониторинг ситуации, по результатам которого можно изменить курс налоговой политики. В данной статье налоговая политика рассматривается как часть системы экономической безопасности. Экономическая безопасность организации – «состояние защищённости экономических интересов от внешних и внутренних угроз - характеризуется совокупностью качественных и количественных показателей» [25, с. 108].

Система безопасности — это «методология теоретических подходов и практических действий, обеспечения безопасности. Она включает теорию, методы, инструменты и механизмы реализации функции безопасности, а также отражает процессы взаимодействия интересов и угроз». Налоговая безопасность является видом экономической безопасности, характеризующееся как состояние защищённости интересов организации от угроз со стороны налоговой сферы [20, с. 58].

Исходя из результатов мирового опыта, поддержание экономической безопасности страны ведет к стабильности и независимости государства, успешному развитию общества. Именно поэтому обеспечение экономической безопасности является одним из главных национальных приоритетов.

Согласно определению Е. В. Попова, экономическая безопасность государства — это то «состояние экономической системы, которое позволяет ей развиваться динамично, эффективно и решать социальные задачи и при котором государство имеет возможность вырабатывать и проводить в жизнь независимую экономическую политику» [29, с. 19].

Одним из наиболее интересных для рассмотрения также является определение, которое дает в своей работе М.В. Князева, согласно которому экономическая безопасность государства — это «система защиты жизненных интересов России. В качестве объектов защиты могут выступать: народное хозяйство страны в целом, отдельные регионы страны, отдельные сферы и отрасли хозяйства, юридические и физические лица как субъекты хозяйственной деятельности» [21, с. 83].

Функциональная роль налогов заключается, прежде всего, в скапливании финансовых ресурсов в руках государства для выполнения возложенных на него функций, в числе которых - обеспечение экономической безопасности. В современных условиях налоги становятся единственным инструментом, за счет которого государство формирует централизованные фонды финансовых средств, необходимых для обеспечения общей национальной и экономической безопасности.

Кроме того, Система сбора налогов обладает широкими потенциальными возможностями для осуществления косвенного регулирования социально-экономического развития страны и преодоления (предотвращения) угроз экономической безопасности государства.

Упрощенно, иерархию категории экономической безопасности можно представить следующим образом (Рисунок 1.3) [48, с. 20].



Рисунок 1.3 – Иерархия категорий экономической безопасности

Система сбора налогов выступает одновременно и фактором экономической безопасности, согласно анализу, она должна способствовать обеспечению такого развития экономики, при котором создавались бы наиболее важные финансовые условия для социально-экономической стабильности и развития государства, регионов, сохранения целостности и единства экономической системы (денежной, бюджетной, кредитной, налоговой, валютной). При этом большинство аналитиков сходятся в том, что основной составляющей частью экономической безопасности государства является налоговая безопасность, предполагающая реализацию законодательно утвержденных норм и правил налогообложения, налогового планирования и прогноза, а также контроля за выполнением налоговой законодательной базы России.

Государство, устанавливая налоги, стремится, прежде всего, обеспечить себе необходимую материальную базу для осуществления возложенных на него задач, которые реализуются посредством налоговой политики, являющейся частью экономической политики государства. Дестабилизация налоговой

системы отрицательно отражается на финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов на всех стадиях процесса воспроизводства [33, с. 43].

В мировой практике известны три возможных варианта налоговой политики государства (рисунок 1.4).

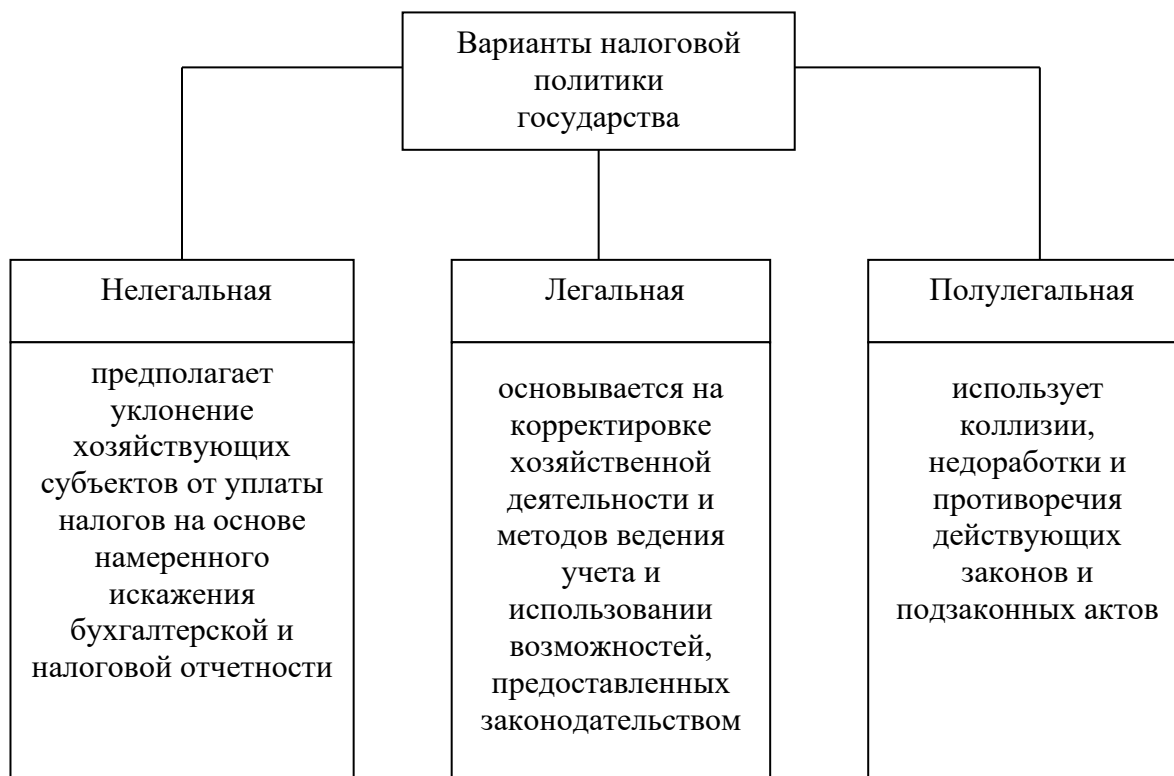


Рисунок 1.4 - Варианты налоговой политики государства

В современном этапе развития Российской Федерации наибольшую опасность, с точки зрения обеспечения финансовых потребностей страны, представляет именно расширение практики сокрытия доходов от налогообложения. По предварительным оценкам экспертов, в бюджет страны не поступает 30-40% сумм налогов, подлежащих уплате. При таких условиях совершенно очевидна необходимость укрепления экономической и налоговой дисциплины путем осуществления действенного налогового контроля, призванного обеспечить своевременность и полноту уплаты в бюджет налоговых платежей.

В целом на данном этапе развития Российская Система сбора налогов не является эффективным инструментом обеспечения экономической

безопасности. Более того, в ее развитии сохраняются и усиливаются тенденции, создающие угрозу финансово-экономической безопасности (усиление централизации финансовых ресурсов в федеральном бюджете, сохранение высокого совокупного налогового бремени на реальный сектор экономики, отсутствие эффективных механизмов выравнивания доходов между различными социальными группами, ряд других факторов) [45, с. 41-42].

Согласно представленным исследованиям современное формирование налоговой системы Российской Федерации не обеспечивает в полной мере необходимый контроль за поступлением налоговых платежей в бюджет (высокая доля теневой экономики, наличие «серых» зарплат, неуплата налогов самозанятыми работниками, идет медленный перевод данной категории граждан на специальный налог для самозанятых) и потому не может быть признано эффективным инструментом обеспечения экономической безопасности страны [37, с. 104].

Обеспечение безопасности в налоговой сфере зависит не только от макроэкономической ситуации, но и на каком уровне развития находится сама Система сбора налогов на данный момент. При изучении процессов в налоговой сфере постоянно надо учитывать тенденции трансформирования налоговой политики в мировой практике и с учетом опыта налогового контроля в регионах РФ. Одним из главных направлений налоговой политики в долгосрочной перспективе является поддержание такого уровня налоговой нагрузки, которая не будет создавать препятствий для устойчивого экономического роста, а также будет отвечать всем потребностям для финансирования главных государственных программ в бюджетных расходах [25, с. 110].

Основная роль налогов состоит в том, чтобы обеспечить как можно большие поступления средств в федеральный, региональные и местные бюджеты для создания финансовых фондов, из которых государство может обеспечить достойную экономическую и социальную защиту своим гражданам. [7, с. 186]. Таким образом влияние, которое налоговая сфера способна оказать



на экономическую безопасность государства, показывает необходимость разработки налоговой политики и налогового контроля со стороны государства и при этом важно постоянно отслеживать актуальные изменения налоговой законодательной базы.

Однако затраты на организацию налоговой политики по принципу эффективности не должны превышать выгоду от её использования. А рациональное построение налоговой системы, систематизация налоговой политики, адаптация ее к сложившимся социально-экономическим условиям развития страны и регионов, позволят нейтрализовать налоговые риски как важную составляющую финансовых угроз и укрепить экономическую безопасность субъекта РФ и всего государства.

В заключении следует отметить, что Система сбора налогов является одним из факторов обеспечения финансово-экономической безопасности страны лишь при условии, что она является эффективным рычагом воздействия государства на экономические процессы, протекающие внутри страны.

Далее необходимо рассмотреть методические аспекты проведения налогового контроля непосредственно в Российской Федерации, его организационную составляющую и возникающие проблемы в процессе осуществления данного контроля.

## **2. Анализ и оценка налогового контроля в Российской Федерации**

### **2.1 Организация и анализ налогового контроля в Российской Федерации**

Налоговый контроль проводится непосредственно за счет процедурно-процессуальной деятельности налоговых органов, основу данного контроля составляют конкретные приемы, способы и средства, которые применяются при осуществлении контрольных функций.

Мероприятия налогового контроля подразделяются в рамках деятельности на «основные» и «сопутствующие». «Основными» можно назвать выездную и камеральную налоговые проверки, то есть те действия налоговых органов, которые влекут за собой изменение налоговых обязательств налогоплательщика. «Сопутствующие» мероприятия связаны с проведением проверок и приводят к формированию доказательственной базы в случае спора с налоговым органом. Данные мероприятия включают допрос свидетеля, выемку документов и осмотр территории, получение пояснений налогоплательщика, предоставление ответа на требование налоговой о предоставлении документов.

«Основным» мероприятиям налогового контроля всегда уделяется много внимания, так как они являются основополагающими при проведении контроля, с «сопутствующими» мероприятиями налогоплательщики сталкиваются гораздо реже. При этом качество и законность проведения, а также оформление налоговыми «сопутствующих» мероприятий, напрямую зависит исход спора с налоговым органом.

Согласно имеющимся направлениям работы можно выделить ряд основных направлений анализа налогового контроля, рисунок 2.1 [6, с. 65].

При этом налоговый контроль функционирует как комплексная система управления налогами в России, а работа налоговых органов по реализации

налоговой политики и обеспечению исполнения налоговой законодательной базы - только один элемент данной системы.



Рисунок 2.1 - Направления налогового контроля

Анализ налогового контроля можно представить в виде 5 последовательных этапов:

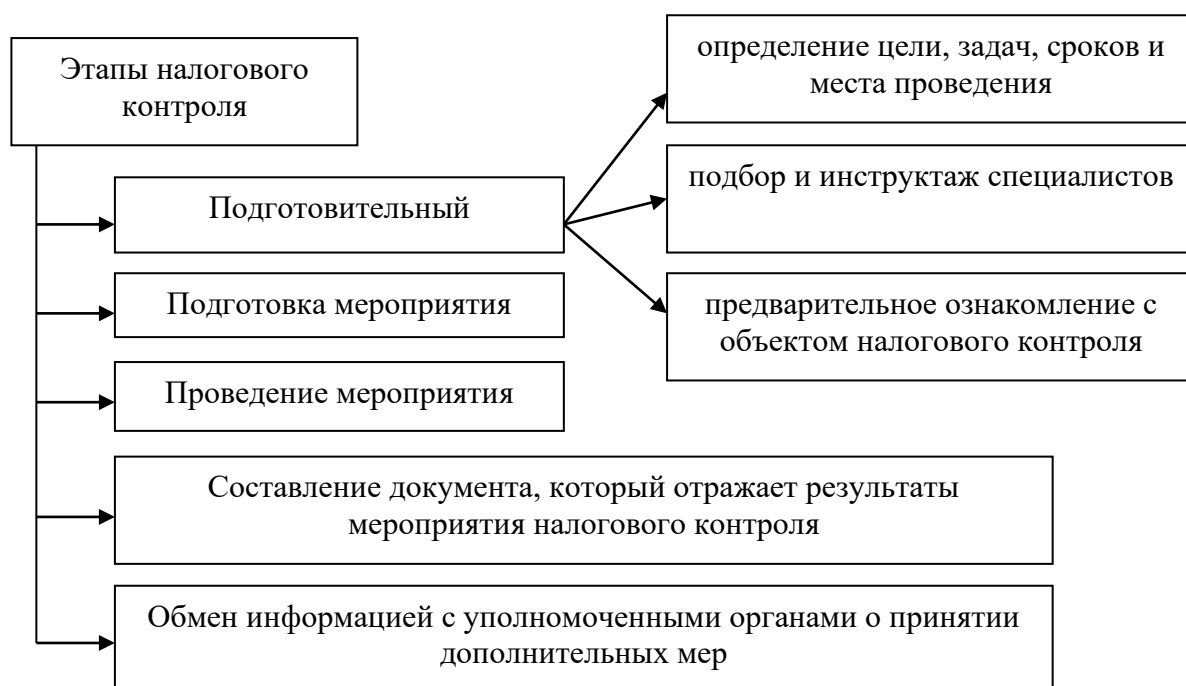


Рисунок 2.2 – Этапы налогового контроля

Налоговый контроль начинается с учета налогоплательщиков и приема экономической отчетности, и не является администрированием налога, представляя собой только основу для последующего администрирования и контроля [24, с. 41]. Поэтому работа налогового органа направлена на общий контроль за выполнением законодательной базы (например, о кассовых операциях, экономической отчетности, обороте алкогольной и иной продукции), учет налогоплательщиков, администрирование определенных видов налогов:

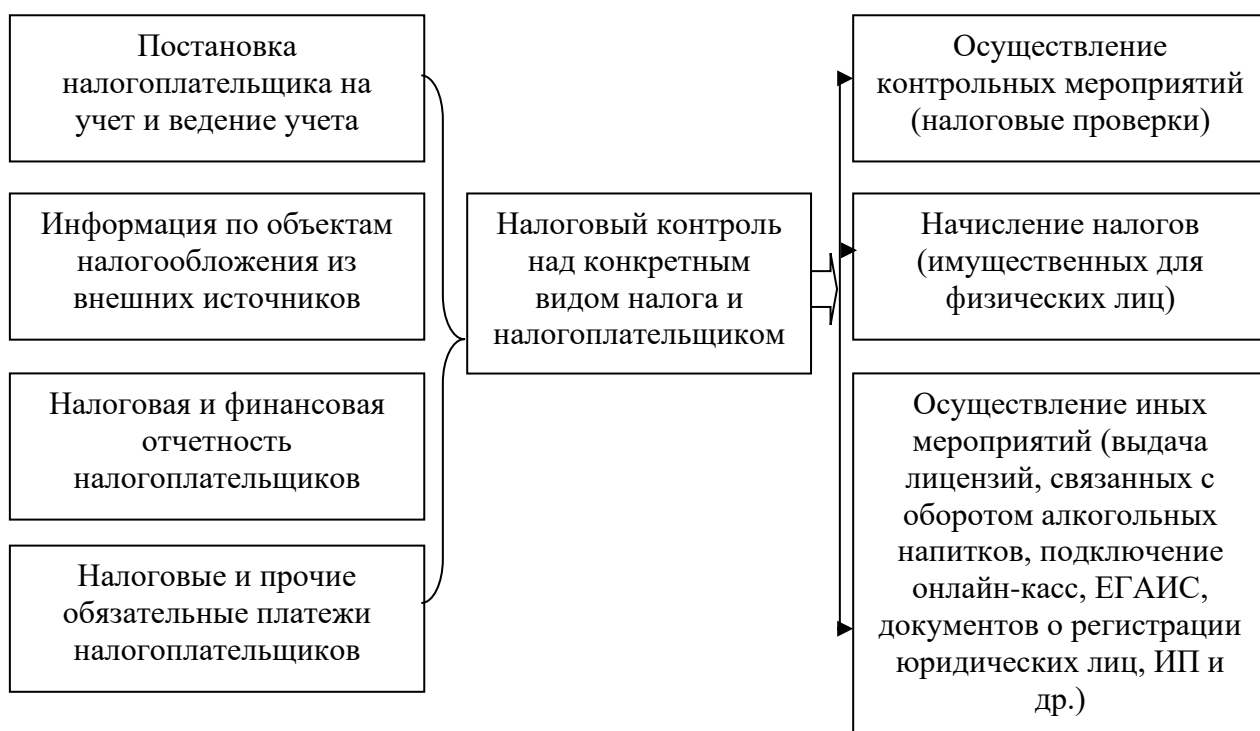


Рисунок 2.3 – Схема организации налогового контроля в России

В свою очередь налоговый контроль подразделяется на несколько видов в зависимости от специфики проведения (рисунок 2.4).

Предварительный налоговый контроль проводится до решения вопроса о предоставлении налогоплательщику налоговых льгот или до отчетного периода по конкретному виду налога, изменении сроков уплаты налогов и т.д.

Текущий налоговый контроль проводится во время отчетного налогового периода. Особенностью текущего налогового контроля является его проведение в ходе реализации хозяйственных или финансовых операций, то есть в процессе ежедневной работы налогоплательщиков [39, с. 57-58].

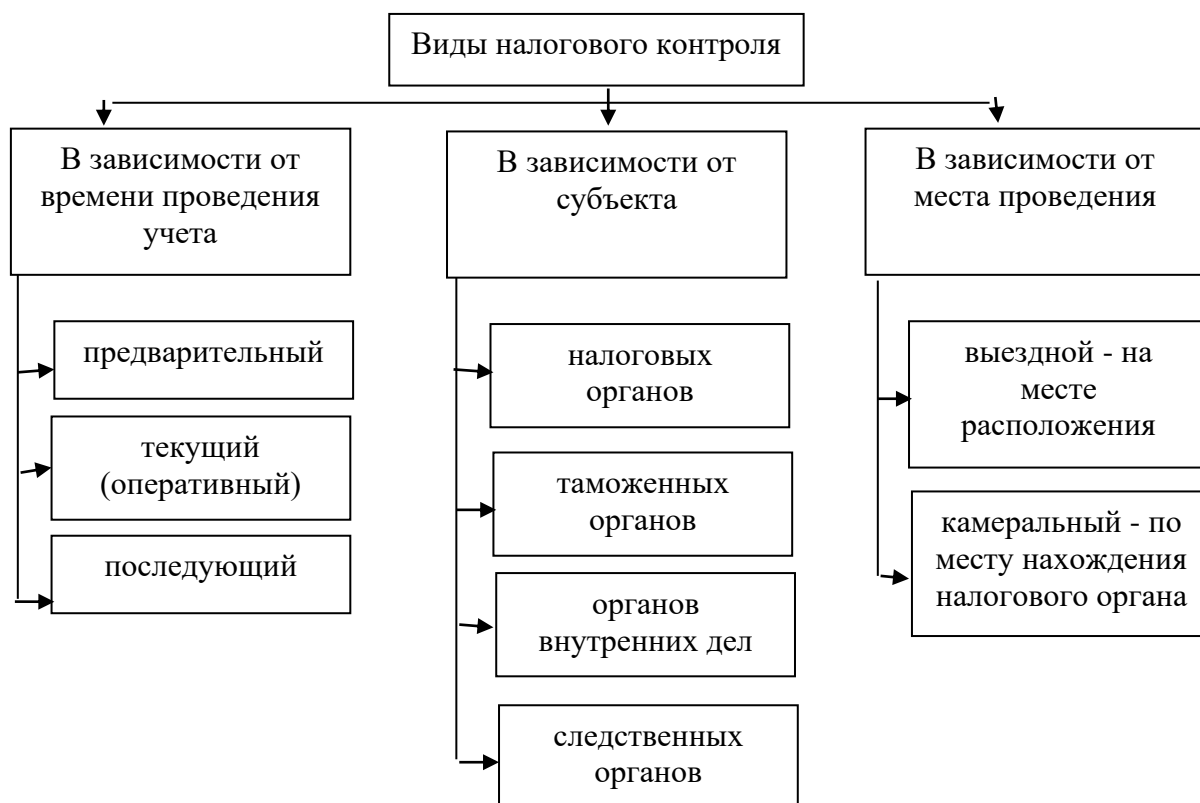


Рисунок 2.4 - Виды налогового контроля в Российской Федерации

Последующий налоговый контроль осуществляется после того, как завершен отчетный период с помощью анализа и ревизии бухгалтерской и экономической документации. Оценка полноты и своевременности исполнения налоговой обязанности со стороны фискально обязанных лиц является главной целью последующего налогового контроля. Согласно нормам и рекомендациям Международного валютного фонда, программы налоговых проверок должны включать:

- ежегодную перекрестную проверку данных;
- ежегодную проверку динамики уровня прибыли, налога на прибыль и налоговой базы по НДС с учетом анализом движения денежных средств, затрат на содержание персонала;
- специальные проверки выявленных ошибок для начисления налоговой базы (проверяются не более половины деклараций);
- комплексные проверки результатов вышеперечисленных проверок по занижению или не выполнению налоговых обязательств (аналогично по видам налога);

– внезапные регистрационные проверки новых малых и средних компаний (в разбивке по видам налога, например, по НДС);

– расследование случаев налогового мошенничества согласно действующему уголовному кодексу [22, с. 33 - 35].

Проверки созданы для оптимизации работы налоговой системы, которая направлена на стимулирование деловой активности, рост инвестиций и экономики, разработка конкурентных условий развития компаний [2]. Организационная составляющая при проведении налогового контроля должна учитывать следующее:

1. Основные направления налоговой, бюджетной и таможенно-тарифной политики на текущий год, включая плановый период [23]. Можно отметить, что на 2020 год (до введения карантинных мер) предусмотрены:

– усиление мер по сокращению теневого сектора экономики;

– повышение собираемости налогов [5, с. 80];

– снижение уровня налоговой нагрузки на добросовестных налогоплательщиков;

– применение новых информационных технологий, позволяющих оптимизировать транзакционные издержки;

– применение новых инструментов фискального контроля (АСК НДС-2, ЕГАИС, «Личный кабинет налогоплательщика», введение онлайн-кассы, межведомственный и межстрановой информационные обмены, электронная налоговая отчетность, запуск дополнительного сервиса работы «Прозрачный бизнес» [5, с. 82];

– введение (с 2018 года) системы АСК НДС-3 (позволяющей контролировать начисления НДС, данные о движении средств, данные по объектам налогообложения, общую систему оценки рисков при применении Базы Данных ЗАГС).

2. Применение Принципов Стратегии экономического развития Российской Федерации до 2030 года, которая включает:

– полный переход на электронный документооборот;

– сокращение расходов на проведение налогового контроля [9];

3. Подготовка предварительного графика налоговых проверок на следующий год непосредственно по территориальной налоговой инспекции (применяется с конца 2017 года);

4. Применение внесенных изменений Федерального закона ФЗ-№ 294 от 26.12.2008г. «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного и муниципального контроля», внесенные Федеральным законом от 01.04.2020 № 98-ФЗ, включая предыдущие изменения [10]:

5. Применение новых параметров Постановления Правительства РФ от 17.08.2016 № 806 (ред. от 10.03.2020) «О применении риск-ориентированного подхода при организации отдельных видов государственного контроля (надзора) и внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации»:

– осуществление налоговых проверок с использованием риск-ориентированного подхода (пожарные, транспортные, санитарно-эпидемиологические, земельные и миграционные проверки);

– количество и частота проверок напрямую взаимосвязаны с количеством нарушений налогоплательщика по ранее выявленным направлениям.

Формы налогового контроля складываются из установленных НК РФ прав налоговых органов:

Таблица 2.1 - Права налоговых органов при проведении налогового контроля

Права налоговых органов при осуществлении налогового контроля	Для кого применяется
1	2
Требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления	Документы служащие основаниями для расчета и уплаты (удержания и перечисления) налогов, пояснения и документы, подтверждающие правильность начисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов

1	2
Производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента	Используются документы, которые свидетельствуют о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы могут быть уничтожены, изменены, сокрыты или заменены
Вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов	Вызываются для дачи пояснений по уплате (удержанием и перечислением) ими налогов или согласно налоговой проверки, а также в иных случаях, которые связаны с исполнением ими законодательной базы о сборах и налогах
Осматривать любые объекты налогообложения, которые используются налогоплательщиком для извлечения дохода или содержания	Включая производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, независимо от их расположения, осуществлять инвентаризацию имущества налогоплательщика
Контролировать соответствие крупных расходов	С учетом объема доходов
Привлекать специалистов, экспертов и переводчиков	Для проведения налогового контроля
Вызывать в качестве свидетелей	Лица, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие важное значение для проведения налогового контроля
Создавать налоговые посты	Согласно порядку, установленного в НК РФ

Согласно вводимым с 2018 года и на данный момент изменений Налогового кодекса РФ очевиден их положительный акцент с одной стороны, и продолжающийся риск ущемления прав налогоплательщиков со стороны налоговых органов. Методы налогового контроля включают четыре основных группы [19, с. 49-50]:

- методы документального контроля – сформированы для проведения налоговых мероприятий, при этом трудоёмки и требуют знания законодательной базы;

- методы фактического контроля - контролируют результаты финансово-хозяйственной деятельности и выполнение обязательств налогоплательщиков;

- информативные методы – позволяют получить дополнительные сведения о налогоплательщике;



- расчетно-аналитические методы.

Соответственно организационная составляющая проведения налогового контроля включает комплексное применение методов, форм и направлений налогового контроля, которые позволяют:

- оказать помощь налогоплательщикам для организации учета и последующего составления, и представления налоговой отчетности;
- предупредить и выявить нарушения налоговой законодательной базы;
- организации консультирования налогоплательщиков по возникающим вопросам по целям налогообложения.

Учитывая сложность формирования и организации налогового контроля, рассмотрим эффективность проводимого налогового контроля непосредственно в Российской Федерации.

## **2.2 Методические подходы к оценке проведения налогового контроля**

Обеспечение стабильности и сохранение экономической устойчивости Российской Федерации как государства в целом в значительной степени зависит от проведения налогового контроля над налогами, поступающими в бюджет. Но при этом использование эффективного налогового контроля позволит достичь ряд поставленных задач и необходимых результатов.

Основными источниками информации для проведения налогового контроля являются данные налогового и бухгалтерского учета, показатели налоговой и бухгалтерской отчетности, также применяется по необходимости управленческая отчетность. Основные процедуры и мероприятия налогового контроля определяются в рамках Налогового Кодекса и включают:

- постановка на учет в налоговом органе (п. 1 ст. 83 НК РФ);
- получение пояснений, за счет вызова в ИФНС и с помощью электронных систем обработки информации;
- налоговые проверки (выездная, камеральная, встречная);

- осмотр территорий, помещений, прочего имущества, предметов общего использования и документов организации;
- налоговый мониторинг.

Функции налогового контроля исполняют должностные лица ФНС (Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации) и заключаются в проведении проверок, согласно ст. 87 Налогового кодекса (НК РФ), не должны охватывать период, превышающий три года. Согласно ст. 113 НК РФ, по истечению срока в три года со дня совершенного нарушения, налогоплательщик к ответственности привлечен быть не может [1].

Налоговая ответственность за нарушение НК РФ регулируется статьей 106 данного кодекса и предусматривает привлечение за правонарушение законодательной базы в виде действий или бездействий, которые приводят к нарушениям. Ответственность выражается за счет применения к правонарушителю санкций со стороны ФНС РФ. При этом базовым методом контроля ФНС РФ является учет налогоплательщиков, который закреплен в ст. 83-86 Налогового Кодекса [1]. Перечень видов нарушений и ответственности за их совершения перечисляются в ст. 108 НК РФ, при этом условия привлечения к ответственности в нем указаны общие. Также в данной статье внесено положение о презумпции невиновности, которая указывает, что при отсутствии доказательств в порядке, предусмотренном законодательством, и при отсутствии решения суда, вступившим в силу, налогоплательщик считается невиновным.

Статья 110 и 112 НК РФ определяют обстоятельства, при которых могут быть совершены нарушения и которые учитываются при применении санкций и привлечении к ответственности: отягощающие, смягчающие, наличие или отсутствие умысла и прочие [1]. Срок давности по нарушениям составляет три года со дня их совершения, а сроки взыскания определены для фискальных органов в течение трех месяцев со дня выявления нарушений и подписания акта. Рассмотрим методику проведения налогового контроля в Российской Федерации экономических субъектов согласно существующим этапам [21]:

1) подготовка проведения налогового контроля, на данном этапе определяются цели и задачи налогового контроля. При этом источниками информации для налогового контроля являются:

- учредительные документы фирмы;
- документы бухгалтерского и налогового учета;
- отчетность и письменные сведения, которые составлены и переданы по итогам ранее проводимых проверок, включая акты, заключения, особые мнения и все сведения от ранее привлекаемых внешних специалистов и экспертов, касающихся предмета проводимой проверки;

- результаты (в устном и письменном виде) опроса работников фирмы и прочих лиц. Письменный и устный опросы работников и руководства предприятия, а также третьих (независимых) лиц проводится на всех стадиях налогового контроля;

- ответы на запросы, представляющие поток сведений осведомленных лиц;

- налоговая и бухгалтерская отчетность;
- исследования и аналитика организаций, которые специализированы в области анализа макроэкономических процессов в Российской Федерации;

- нормативная и правовая информация;

- публикации в СМИ [30, с. 167].

2) планирование налогового контроля, включающее обязательный учет особенностей работы организации, систему бухгалтерского учета, наличие сложных областей бухгалтерского учета (подготовка оценочных показателей) и систему внутреннего контроля, существенность и риск, временные затраты, которые зависят от объема операций и уровня автоматизации бухгалтерского учета, нужда для привлечения экспертов.

Далее планируется программа налогового контроля, которая включает характер, временных рамок и объем запланированных процедур. В программу контроля входят проверяемые задачи бухгалтерской и прочей экономической отчетности и время, которое запланировано на выполнение процедуры анализа.

Проводимый для проведения выездных налоговых проверок, в рамках отбора налогоплательщиков анализ финансово-экономических показателей их деятельности включает ряд уровней, в том числе:

- анализ сумм, начисленных и оплаченных налоговых платежей, их динамики, который позволяет определить налогоплательщиков, с понижающейся суммой начислений налоговых платежей;

- анализ сумм, которые уплачены в рамках налоговых платежей и их динамики, который осуществляется по каждому виду налога или сбора в рамках осуществления контроля полноты и своевременности перечисления налоговых платежей;

- анализ показателей налоговой и бухгалтерской отчетности налогоплательщиков, который позволяет определить завышенные или большие отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности анализируемого текущего периода от аналогичных показателей предыдущего периода или же отклонения от среднестатистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов за такой же период времени, а также определить противоречия между сведениями, которые включены в предоставленные документы, или несоответствие информации, которая имеется у налогового органа [35, с. 418];

- анализ факторов и причин, повлиявших на размер налоговой базы.

Выполнение данных этапов позволяет определить специфику основных фактов финансово-экономической деятельности предприятия, определить объекты налогообложения, степень соответствия применяемой на анализируемой компании системы налогообложения действующим нормативно-правовым актам Российской Федерации, а также уровень налоговой нагрузки и возникающие ошибки при налогообложении организации. В целом согласно анализу 2016-2019 гг. в Российской Федерации выполнение налоговыми органами годового плана проведения проверок составило 100%. Результат налоговых проверок, согласно таблице 2.2 показывает ежегодный рост доначислений.

Таблица 2.2 - Динамика изменения сумм доначислений за 2016-2019 гг., в млрд. руб.

Период, год	Сумма доначислений	Изменение по сравнению с предыдущим годом	Изменение по сравнению с предыдущим годом, %	
А	1	2	3	
2016	454,8	-	-	
2017	500,3	45,5	рост	10,00%
2018	577,3	77	рост	15,39%
2019	690,5	113,2	рост	19,61%

Динамика сумм доначислений имеет тенденцию к увеличению в силу улучшения качества налогового контроля, что наглядно показано в таблице 2.2, по результатам выездных и камеральных налоговых проверок за 2019 год, в бюджетную систему РФ было дополнительно начислено 690,5 млрд. рублей, что на 113,2 млрд. руб. больше, чем в 2018 году (на 19,61 %).

При сравнении показателей за 2018 г. и 2017 г. установлено увеличение доначислений в 2018 г. на 77 млрд руб., что всего на 15,39% больше чем в 2017 г. При сравнении показателей за 2017 г. и 2016 г. установлено увеличение доначислений в 2017 г. на 45,5 млрд. руб., что на 10% больше чем в 2016 г.

Как указывалось, ранее, проведение проверок в отношении финансово-хозяйственных операций налогоплательщиков является основной задачей в деятельности ФНС РФ, поэтому далее рассмотрим данные о количестве проведенных за последние годы налоговых проверках. В случае выбора объекта для проведения выездной налоговой проверки налоговый орган определяет необходимость данной выездной налоговой проверки контрагентов и аффилированных лиц проверяемого налогоплательщика. Приоритетными для включения в план выездных налоговых проверок являются те налогоплательщики, в отношении которых у налогового органа уже имеются сведения об их участии в схемах ухода от налогообложения или схемах минимизации налоговых обязательств (Приложение Б) [49, с.62-63].

3) проведение налогового контроля, основной самой эффективной формой налогового контроля являются выездные налоговые проверки, так как согласно данным таблицы 2.3 более 99%. В результате проведения выездных налоговых проверок налоговыми органами одновременно решаются несколько задач, выделим самые важные из них:

- выявление и пресечение нарушений законодательной базы о сборах и налогах;

- предупреждение налоговых правонарушений [10, с. 211].

На этапе проведения налогового контроля выделяются следующие этапы:

- контроль налоговых обязательств;

- анализ налоговой нагрузки;

- анализ налоговой базы;

- анализ налоговых рисков.

4) итогом проведения налогового контроля является составление проверяющим органом специального заключения.

Кроме того, при осуществлении налогового контроля в Российской Федерации используется ряд специальных процедур, которые включают:

- проверка соответствия налоговой политики нормам Российской законодательной базы;

- сравнение данных налоговой и бухгалтерской отчетности;

- сравнение данных налогового и финансового учета;

- сравнение данных налоговой отчетности и финансового учета;

- сравнение данных финансового учета и бухгалтерской отчетности.

В настоящее время действующее законодательство в области налогообложения и налогового контроля постоянно меняется, данные изменения можно отметить как с положительной точки зрения, как свидетельство о стремлении налоговой законодательной базы находиться в соответствии с текущими изменениями политики и экономики; так и с отрицательной, так как постоянные изменения действующей законодательной

базы влекут за собой проблемы в компаниях, многие из них теряются в данных изменениях.

Одним из наиболее актуальных изменений НК РФ в последние годы стал перечень того, что выездная налоговая проверка будет контролировать повторно. Предметом такой проверки может быть только обоснованность уменьшения налога на основании измененных в уточненной декларации сведений. Нововведение ограничивает лишь период, который инспекторы изучают при повторной проверке.

Также поправками определено, как действовать в случае, если проверяющие затребовали документы или информацию повторно. Налогоплательщику при получении требования о предоставлении документов, которые он ранее предоставлял, нужно уведомить налоговый орган в течение 10 рабочих дней с момента получения требования о том, что документы были предоставлены. Согласно данным ФНС, налоговая служба в 2019 году обеспечила рекордные за последние 5 лет темпы роста налоговых поступлений в бюджет страны, основной рост выявлен по налогу на прибыль +34,0% (плюс 52,21 млрд. руб.) и НДС +31,94% (прирост на 76,9 млрд. руб.), что говорит о развитии налогового контроля. Данные о суммах начислений представлены в таблице 2.3.

Таблица 2.3 - Основные доначисления налогам за 2017-2019 гг., млрд. руб.

Период	Общая сумма доначислений	НДС		Налог на прибыль организаций		НДФЛ		Прочие сборы и налоги	
		сумма	%	сумма	%	сумма	%	сумма	%
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9
2017 год	500,3	230,14	46,00%	155,09	31,00%	55,03	11,00%	60,04	12,00%
2018 год	577,3	240,73	41,70%	153,56	26,60%	69,85	12,10%	113,15	19,60%
2019 год	690,5	317,63	46,00%	205,77	29,80%	59,38	8,60%	107,72	15,60%

По результатам налоговых выездных и камеральных проверок за 2017-2019 гг. выявлено, что основные доначисления произведены по НДС, налогу на прибыль организаций и НДФЛ. Динамика сумм доначислений за 2017-2019 гг. по видам налогов имеет тенденцию к увеличению в силу улучшения качества налогового контроля. Динамика сумм взысканий имеет тенденцию к увеличению за счет улучшения качества налогового контроля и ужесточения налоговой и уголовной законодательной базы. Суммы поступлений дополнительно начисленных платежей отражены в таблице 2.4.

Таблица 2.4 - Динамика изменения сумм взысканий налоговых платежей по решениям вышестоящих налоговых и судебных органов за 2016-2019 гг., млрд. руб.

Период	Сумма взысканий	Изменение по сравнению с предыдущим годом	Изменение по сравнению с предыдущим годом, %	
			3	4
А	1	2	3	4
2016 год	216,8	-	-	
2017 год	265,6	48,8	рост	12,50%
2018 год	328,5	62,9	рост	13,70%
2019 год	408	79,5	рост	14,20%

По результатам налоговых проверок за 2016-2019 гг. установлен ежегодный рост поступлений в бюджеты различных уровней, что связано с внедрением новых программных продуктов и более тесным взаимодействием со Следственным комитетом Российской Федерации. По итогам 2019 года в следственные органы направлено 8 910 материалов, содержащих признаки преступлений, предусмотренных статьями 170 УК РФ, 198-199.2 УК РФ (в 2018 году 9 100 материал). Снижение количества направленных материалов вызвано внесением изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации. На данном этапе налоговыми органами в рамках оценки эффективности и качества проведения налогового



контроля используются не только количественные, но и качественные показатели, которые могут включать:

- темпы роста поступлений налогов в бюджет;
- выполнение плановых мероприятий по мобилизации доходов в бюджетную систему;
- сумма доначислений сборов и налогов по результатам контрольных мероприятий;
- затраты налоговых органов на проведение функции налогового контроля;
- уровень охвата объектов налогового контроля и налогоплательщиков.

Также ряд ученых сходятся на том, что ряд данных показателей необходимо дополнить следующими:

- удельный вес налоговых споров, разрешенных в досудебном порядке;
- уровень добровольной уплаты налогов;
- количество (снижения или роста) жалоб налогоплательщиков.

В итогах деятельности Федеральной налоговой службы Российской Федерации за 2019 года указаны основные критерии эффективности контрольных мероприятий, согласно которым повышение аналитической составляющей при планировании налоговых проверок в целом по России позволяет обеспечить рост эффективности налоговых проверок.

Уделяется внимание изменению подходов к планированию выездных налоговых проверок, так в последние года в качестве объекта проверки ФНС РФ рассматривает не отдельно взятого налогоплательщика, а в целом отрасль (как сегмент рынка). Следовательно, из приведенной ранее информации о ежегодном росте средств переданных в налоговый бюджет страны, очевидно повышению уровня эффективности в связи с тем, что количество выездных проверок вместе с расходами на их проведение сократилось, однако при этом эффективность самой выездной проверки возросла.

Снижение количества камеральных проверок в 2018 год и рост в 2019 году свидетельствуют о возможном снижении эффективности в данной сфере, в

связи, с чем возникает необходимость пересмотреть проблемные аспекты механизма осуществления камеральных проверок, определить причины снижения эффективности.

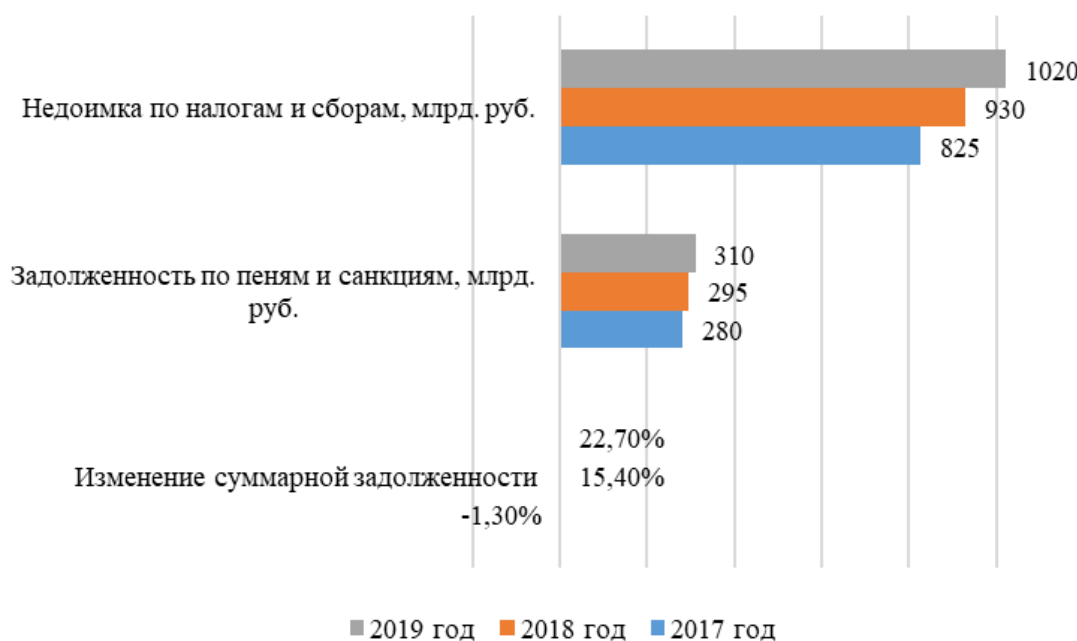


Рисунок 2.5 – Динамика налоговых недоимок за 2017-2019 гг.

Рост налоговых недоимок связан в первую очередь с текущими проблемами государственного налогового контроля, к которым можно отнести чрезмерную фискальную направленность налогового контроля; отсутствие четкого и полного определения налогового контроля; проблема в разграничении и соотношении форм и методов налогового контроля.

Одной из основных задач для налоговых органов в 2019 году было обеспечение эффективного администрирования страховых взносов. При этом передача обязанности администрирования страховых взносов от органов Пенсионного фонда Российской Федерации к налоговым органам привлекло больше количество проблем для организаций, таких как: списание суммы с расчетных счетов, блокировка счета за неуплату страховых взносов.

При этом в работе налогового контроля наблюдаются и улучшения, вызванные внедрением новейших цифровых технологий, которые предоставили возможность добиться высоких результатов по сбору и выявлению

просроченных налоговых платежей. Созданная налоговыми органами цифровая технологическая платформа, интегрирующая общие информационные ресурсы с таможенным органом, ЗАГС, банковскими учреждениями, Росфинмониторингом позволяют изменить методы налогового контроля и непрерывно работать с большой базой данных, совершенствуя государственный налоговый контроль в целом. Внедрение в работу передовых технологий также предоставляет возможность менять целенаправленность контрольной работы.

В качестве положительного эффекта от внедрения новых технологий для налогового органа является изменение действующей законодательной базы, позволяющая осуществить поддержку правоохранительных и судебных органов. В Российской Федерации на данном этапе работы имеется обширный опыт реализации мероприятий налогового контроля. В качестве одной из самых существенных проблем можно называть чрезмерную фискальную направленность налогового контроля. Налоги должны выполнять не только фискальную, но и регулирующую, распределительную и социальную функции. Тем не менее, в современных условиях используется в основном только фискальная функция, особое внимание налоговый контроль уделяет следующим аспектам: привлечение виновных лиц к ответственности, выявление налоговых нарушений, возмещение принесенных убытков, увеличение штрафных санкций за правонарушения в налоговой сфере.

Рассмотрим эффективность выездных налоговых проверок в обобщённом варианте (таблица 2.5). Согласно данным таблицы, можно отметить:

- число камеральных проверок и выявленных нарушений по ним выросло на 39,73%;
- число выездных проверок значительно сократилось.

Для увеличения результата проведения контрольных мероприятий, которые проводятся в рамках налогового контроля налоговыми органами нужна система процедур, направленных на всестороннее изучение информации

о налогоплательщиках, и формирование при этом адекватной системы оценки результативности данных процедур.

Таблица 2.5 - Итоги налоговых проверок в 2017-2019 гг.

Показатель	2017 год	2018 год	2019 год	Темп прироста, %
А	1	2	3	4
Камеральные проверки	55859286	59977883	83807096	39,73
из них: выявившие нарушения	3013908	3254521	4350644	33,68
Выездные проверки организаций, индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой	19390	21879	17052	-22,06
из них: выявившие нарушения	19133	17670	13705	-22,44
Выездные проверки физических лиц (за исключением индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой)	773	1364	906	-33,58
из них: выявившие нарушения	645	1226	702	-42,74
Всего - выездные проверки организаций и физических лиц	20163	24057	18625	-22,58
из них: выявившие нарушения	19778	23916	18336	-23,33

Результативность налогового контроля во многом зависит от его форм и методов осуществления, также значительное влияние вызвано внедрением во взаимодействие между налогоплательщиком и налоговым органом новых технологий - доступных для субъектов налоговых правоотношений, которые позволяют упростить работу налоговых органов, а также позволяют определить пути ухода от уплаты налогов.

Таким образом, результативность налогового контроля позволяет не только провести анализ работы налоговых органов, но и акцентировать внимание на наиболее проблемных аспектах при проведении налогового контроля.

## 2.3 Оценка эффективности налогового контроля

Современная система сбора налогов представляет собой сформировавшуюся совокупность правоотношений и механизмов, которая обладает признаками, характерными для стран с развитой рыночной экономикой. Но при этом, сказать об эффективности реализации в практической части многих главных аспектов, которые направлены на администрирование и мобилизацию налоговых доходов в деятельности государственных органов, на данный момент невозможно в связи с существованием в такой деятельности ряда противоречий и малой эффективности составляющих процедур, таких как действия налоговых органов, которые направлены на реализацию их контрольной функции.

Несмотря на то, что часть функций налогового контроля, выполняются Федеральной таможенной службой, органами Министерства финансов и Федеральной службой безопасности Российской Федерации, а в реализации таких функций участвуют в том числе органы, которые принадлежат судебной ветви власти, основополагающая работа по данному направлению проводится только Федеральной налоговой службой России и ее территориальными подразделениями.

Главной задачей, которая стоит перед национальными властями, является увеличение уровня налоговых доходов в консолидированном бюджете, и стабилизация поступлений данного вида доходов. Решение представленной задачи, согласно выводам из предыдущего анализа может быть достигнуто только за счет применения комплексных подходов, которые бы сочетали в себе, увеличение уровня экономической активности и улучшение национального предпринимательского климата, а также повышение результативности существующих механизмов налогового контроля и уровня налоговой культуры населения.

Налоговыми органами Российской Федерации к настоящему времени проведена интеграция большого объема полученных опытным путем сведений,

которые относятся непосредственно к организации и проведению контрольно-ревизионных мероприятий в рамках налогообложения. Результатом данной работы становится формирование устойчивого методического основания данных мероприятий и то, что методы и формы, используемые при их проведении, являются в настоящее время сформированными и отличаются постоянством [26, с. 168].

При этом большинство аналитиков в теории и практике налогообложения отмечают то, что мобилизуемый в России объем налоговых доходов бюджета по сравнению с имеющимися у экономики в данной области возможностями продолжает оставаться довольно низкой, а большая часть так и нереализуемого потенциала собираемости налогов остается такой за счет недостаточной результативности применяемых налоговыми органами мероприятий налогового контроля.

Одной из ключевых проблем, которая обуславливает плохую ситуацию в налоговом контроле, является отсутствие формальной унифицированной системы критериев, которые бы позволили произвести оценку степени добросовестности налогоплательщиков с достаточной долей объективности. Следствием данного направления являются значительный субъективизм, присущий Российской системе налогового контроля в ее современном виде, и появившееся в последнее десятилетие резкое увеличение количества налоговых споров [38, с. 444].

Ряд ученых говорит о том, что указанная проблема в механизме государственного налогового контроля выступает в качестве центральной, а все прочие имеющиеся недочеты данного механизма являются лишь ее следствием. В связи с этим необходимость достижения максимальной определенности используемых в мероприятиях налогового контроля оценочных систем показателей и их сбалансированности является очевидной.

При совершенствовании механизма налогового контроля большое значение необходимо уделить таким элементам, как предпроверочный отбор налогоплательщиков (их ранжирование), осуществляемое с целью выделения

субъектов предпринимательства, по тем или иным признакам показывающих высокую вероятность совершения налоговых правонарушений, и собственно проверочным мероприятиям.

Оценка развития системы налогового контроля Российской Федерации показывает постепенный и последовательный отказ налоговых органов от контрольной практики большего охвата. Осуществление значительного числа достаточно дорогостоящих и низкоэффективных мероприятий, которые направлены на контроль соответствия финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков нормам действующей законодательной базы, в настоящее время практически полностью вытеснено более интеллектуальными, основанными на комплексной оценке критериев риска, инновационными подходами, сочетающими в себе использование методов кластерного и дифференциального анализа, нейросетевых технологий, математической статистики (рисунок 2.6).



Процесс совершенствования методического основания контрольной работы налоговых органов Российской Федерации в настоящее время не может считаться состоявшимся. Применяемые сегодня субъектами налогового

контроля подходы к такому претерпели существенные положительные изменения, а база используемых ими информационно-аналитических методов непрерывно совершенствуется. Примерами таких изменений стали:

- внедрение в практику налогового контроля Концепции системы планирования выездных налоговых проверок;
- использование в контрольных мероприятиях многочисленных программных информационно-аналитических комплексов («Fira-PRO», «ЭОД», «Досье рисков», «Однодневка», «Визуальный анализ информации» и пр.), существенно упрощающих работу по выявлению налоговых правонарушений;
- автоматизированные системы отраслевого учета;
- внедрение практики использования сведений, агрегируемых из так называемых «открытых» источников (средства массовой информации, интернет-ресурсы и т.д.)

Считаем, что перспектива дальнейшего развития данного аспекта деятельности ФНС России и повышения эффективности реализации ее контрольной функции должна отражать объективно существующие тенденции инновационного характера, затрагивать не только методическое и информационно-аналитическое обеспечение процесса поддержки принятия соответствующих управленческих решений, и сам этот процесс как таковой.

Основные направления совершенствования контрольной работы налоговых органов Российской Федерации представлены на рис. 2.7.

При этом очевидно, что интенсификация деятельности по приведенным на схеме направлениям способна значительно повысить результативность контрольного аспекта деятельности налоговых органов России; способствовать оздоровлению российской налоговой системы, повышению уровня налоговой культуры населения страны и значительно повысить как уровень собираемости налогов, так и объем налоговой части доходов бюджета Российской Федерации.

Формирование и внедрение системы показателей, позволяющих оценить результативности мероприятий налогового контроля объективно	Совершенствование методической базы оценки отраслевого и территориального налогового потенциала	Внедрение в практику мероприятий систематического налогового мониторинга, основанного на соглашении между налогоплательщиками и государством
---	---	--



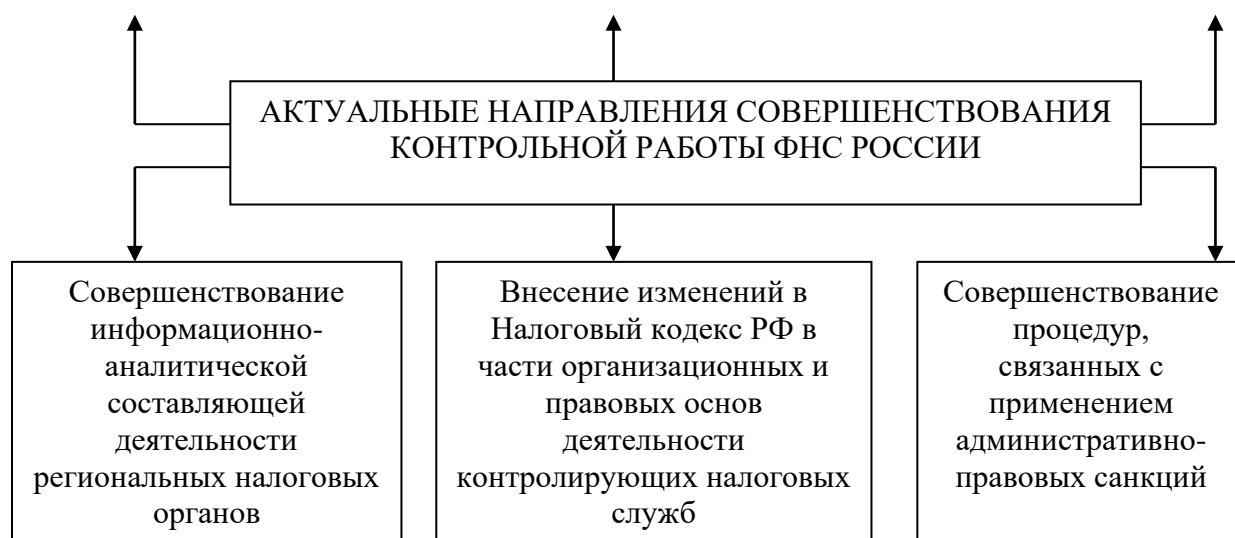


Рисунок 2.7 - Ключевые направления повышения эффективности налогового контроля в Российской Федерации

Не смотря на проведение разнообразных реформ в различных областях экономической деятельности страны, на данный момент остаются проблемы в налоговой системе, в частности, в институте налогового администрирования, в который входит налоговый контроль.

На пути развития налоговой системы имеется большое количество проблем, которые вызваны как внешними, так и внутренними факторами, решить которые пока не удалось. Таким образом, в настоящее время существует проблема обеспечения стабильного развития налоговой системы, причем наиважнейшее значение имеет совершенствование налогового контроля Российской Федерации с помощью самых разнообразных методов.

В последнее время в налоговых органах Российской Федерации были разработаны новейшие методологические основы контрольной деятельности. Реформирование Налогового Кодекса позволило налоговым органам более эффективно проводить камеральные и выездные налоговые проверки. Практически во все времена своего существования налоговые органы проводили камеральные налоговые проверки, так как именно с их помощью

чаще всего выявляются значительные нарушения налогоплательщиками налоговой законодательной базы.

Кроме того, в последние годы все чаще проводятся углубленные камеральные налоговые проверки, которые предусматривают проверку дополнительных сведений о налогоплательщике, а также исследование важных бухгалтерских документов. Углубленные налоговые проверки позволяют охватить большее количество налогоплательщиков. При проведении углубленной камеральной проверки трудозатраты значительно ниже, чем при проведении выездных налоговых проверок, так как налоговый инспектор не выезжает в организацию, а готовит документы в налоговой инспекции [34, с. 280-282]. Многие налоговые инспекции в России давно перешли на электронную систему обработки документов, что позволило автоматизировать камеральные налоговые проверки, так как система позволяет осуществлять арифметический и логический контроль налоговой отчетности. При этом качество камерального контроля обеспечивает эффективность выездного контроля, так как по результатам камерального анализа осуществляется отбор налогоплательщиков, к которым на места выезжают работники налоговых органов.

Применение налогового администрирования в Российской Федерации является одним из самых важных способов обеспечения нормальной экономической работы государства, поэтому организация налогового контроля, а также внедрение новых методов тактики его проведения позволит обеспечить бюджет Российской Федерации дополнительными средствами, поступающими в бюджеты различных уровней. Кроме того, эффективный налоговый контроль позволит защитить права и законные интересы добросовестных налогоплательщиков.

Таким образом, реформирование налоговой системы в России произвело решение проблем налогового контроля востребованными в теоретическом и практическом плане. Проблема совершенствования налогового контроля обусловлена еще и тем, что в настоящее время налоговое законодательство в не

совершенно, а его постоянные изменения не способствуют созданию стабильной налоговой системы.

Признаками действенной системы налогового контроля являются:

- наличие специальной системы отбора налогоплательщиков для осуществления налоговых проверок, которая дает возможность выбора наиболее эффективного и оптимального направления использования кадровых и финансовых ресурсов налогового органа в целях увеличения результативности налоговых проверок;

- использование новейших форм и методов налоговых проверок, которые основаны на единой комплексной стандартной процедуре организации контрольных проверок;

- необходимость использования системы балльной оценки работы налоговых инспекторов, которая позволила бы учитывать результаты деятельности каждого инспектора, а также эффективно распределяла бы налоговые обязанности при планировании камеральных и выездных налоговых проверок;

- увеличение размеров наказания за налоговые правонарушения.

Проблема отбора налогоплательщиков для проведения контрольных проверок приобретает особую значимость в условиях массовых нарушений налоговой законодательной базы, характерной для современной России.

### **3. Разработка рекомендаций, направленных на совершенствование налогового контроля в РФ**

#### **3.1 Направления совершенствования налогового контроля в РФ**

Действие существующих законодательных актов, которые направлены на регулирование отношений в сфере налогообложения, очень частые их изменения, и явно выраженная неоднозначность толкования ряда существующих норм данных законодательных актов создают достаточно серьезные проблемы практической деятельности как субъектам налогообложения (то есть налогоплательщикам), так и органам, контролирующим налогообложение. Наиболее перспективной целью усовершенствования налогового контроля является определение причин уклонения от уплаты налогов нелегальными и легальными способами, поиск наиболее эффективных методов налогового контроля, направленных на устранение неправомерного уклонения от налогообложения и предложения наиболее результативных средств борьбы с правонарушениями в теневой экономике. Определение причин позволит проконтролировать акты предыдущих проверок и проверить достоверность текущего учета [31, с. 126].

Введение системы налогового консультирования для проведения более узкого налогового контроля. Практика налоговых проверок показывает, что наиболее частым фактом уклонения налогоплательщиками от уплаты налогов является отсутствие знаний по ведению бухгалтерского учёта или осуществление его с нарушениями установленного порядка, что приводит к ошибочному определению налогооблагаемой базы.

Работа с подобной категорией налогоплательщиков характеризуется высокой сложностью, в связи с отсутствием действенных элементов борьбы с данными проявлениями. Одним из приоритетных направлений для совершенствования налогового контроля является судебное и досудебное урегулирование. Самым эффективным направлением при работе налоговых органов является контрольная работа. Законодательное ограничение полномочий налоговых органов в рамках установки жестких сроков взыскания задолженностей привело к росту проблемы увеличения рисков потери права на беспорное взыскание, соответственно при данной трактовке налоговой законодательной базы в судах принимается позиция налогоплательщика.

С учетом возрастания требований к налоговым органам постоянно увеличивается размер доначислений по результатам проверок. Невыполнение основных процедур, которые установлены законодательством, сбор доказательств налоговых правонарушений не в полном объеме, проведение проверок с упущениями приводят к тому, что судами и вышестоящими органами выносятся решения по жалобам и искам в пользу налогоплательщиков. Для решения подобных проблем налоговая служба стремится к повышению эффективности контрольной работы. Улучшение качества контрольной работы напрямую зависит от операционной деятельности подразделений, от которых зависит результативность контрольных мероприятий. Также большое значение имеет направление по увеличению эффективности работы при регистрации налогоплательщиков, которая основана на действующих нормативно-правовых актах.

Главным наиболее современным фактором повышения эффективной работы налоговых инспекций является совершенствование действующих процедур налогового контроля:

- использование системы оценки работы налоговых инспекторов;
- применение системы отбора налогоплательщиков для проведения проверок;
- подбор и применение форм и методов налоговых проверок.

Улучшение каждого из представленных элементов в свою очередь позволит улучшить организацию налогового контроля в целом, а представленный перечень путей совершенствования налогового контроля не является полным и исчерпывающим, так как система налогообложения РФ постоянно развивается и необходимо и в дальнейшем приводить работу по улучшению контрольной работы налоговых инспекций.

Необходимость наличия в системе налогового контроля налоговых консультантов по разным направлениям работы можно определить тем, что развитие и формирование налоговой системы России отличается сложностью и

противоречивостью законодательной, а также административной практики [13, с. 1080]. Роль налогового консультирования определяется следующим:

- увеличение информированности налоговых агентов и налогоплательщиков;
- поддержка принятия управленческих решений по отдельным вопросам;
- поддержка принятия комплекса управленческих решений, которые направлены на решение проблемных ситуаций;
- аутсорсинг комплексных задач, связанных с отчетностью и учетом.

В Российской Федерации налоговый консалтинг является довольно «молодым» видом консультационной деятельности, при этом не имеет развитой нормативно-правовой базы, что препятствует его развитию и создает условия для проникновения на рынок налогового консалтинга неквалифицированных специалистов. Потребность в деловом консультировании растет достаточно быстрыми темпами и само налоговое консультирование становится все более востребованной услугой у налогоплательщиков, так как консультирование со специалистом в сфере налогообложения позволяет снизить совокупность налоговых платежей при этом не нарушая законодательство, уменьшить риски несвоевременного и неправильного начисления и уплаты налогов, защитить себя от ущерба, который связан с налоговыми санкциями, последовательно улучшить конечные результаты деятельности [6, с. 143].

Применение современных информационных технологий для автоматизированного налогового контроля, начиная с отбора налогоплательщиков по заданным критериям до формирования итогового акта проверки. Ранее проведенный анализ позволил определить ряд направлений для развития налогового контроля. В современных условиях, достижение развития налогового контроля возможно с учетом широкого применении современных информационных технологий, которые позволяют повести автоматизацию всего процесса его проведения, который начинается с получения отчетной документации налогоплательщика и завершается выдачей итоговых результатов по проведенным налоговым проверкам:

- полная автоматизация камеральной проверки;
- сдача и формирование в налоговые органы в электронном виде всех деклараций, счетов-фактур (с полным перечнем номенклатуры) и других, необходимых для отчетности документов;
- анализ первичных документов о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков и их отбор для проведения выездного контроля.

В связи с чем, основное направление для повышения результативности налогового контроля - это переход к информационным технологиям, которые позволят выявить с высокой степенью вероятности тех налогоплательщиков, у которых возможность обнаружения нарушений налоговой законодательной базы является максимальной и предполагаются значительные объемы доначисления налогов и иных обязательных платежей.

Создание четкого алгоритма для последовательного проведения проверочных мероприятий специальной методики оценки. В целях наиболее результативного отбора налогоплательщиков при проведении выездных налоговых проверок основой акцент необходимо произвести на углубленном предпроверочном анализе результатов финансово-хозяйственной деятельности и формирование перечня «зон риска» налоговых правонарушений.

В настоящее время направления предпроверочного анализа используются всеми налоговыми инспекциями, перед подготовкой к проведению выездной проверки, но при этом используемые подходы анализа не носят системного характера и определяются как правило, согласно опыту и знаний непосредственно налоговых инспекторов, проводящих проверку. А понятие «предпроверочный анализ» в налоговом законодательстве не закреплено, и становится неясной возможность и правомерность осуществления налоговыми инспекторами тех или иных мероприятий налогового контроля, которые связаны с подготовкой выездных налоговых проверок.

Недостаточная урегулированность предпроверочного анализа в налоговом законодательстве и в инструктивных документах ФНС России,

отсутствие сформированных единых требований к его организации и непроработанность методического аппарата позволяют определить необходимость закрепления понятия «предпроверочный анализ» в Налоговом кодексе и сформировать правовые основы его проведения.

В целом можно отметить, что «предпроверочный анализ - это автоматизированный процесс анализа информации о налогоплательщиках, который позволяет определить проблемные участки в его деятельности, выявить «зоны риска» совершения налоговых правонарушений и на этой данной основе сформировать объемы и сроки проведения мероприятий налогового контроля, а также определить стратегию налоговой проверки».

На всех этапах проведения налоговых проверок могут возникать налоговые риски, что позволяет выделить три типа рисков. Первый тип налоговых рисков возникает из-за неэффективной системой планирования выездных налоговых проверок и проведением мало результативных проверок у добросовестных налогоплательщиков.

Второй тип рисков заключается в том, что, даже включив в план проведения проверок исключительно недобросовестных налогоплательщиков, налоговые органы не смогут выявить налоговые правонарушения в деятельности налогоплательщиков.

Третий тип рисков состоит в невозможности доказать выявленные в ходе выездных налоговых проверок нарушения налоговой законодательной базы, то есть в снижении показателя успешности контрольных мероприятий, предполагающего полноту взыскания до начисленных платежей [51, С. 12].

Соответственно управление в налоговых органах непосредственно налоговыми рисками должно быть представлено совокупностью определенных последовательных действий, которые направлены на идентификацию, комплексную оценку вероятности возникновения рисков ситуаций, отслеживание влияния факторов, которые могут привести к возникновению рисков, и снижение негативного воздействия последствий принятого



управленческого решения с целью сокращения влияния на размер налоговых поступлений в бюджетную систему страны.

В связи с чем представим классификацию рисков, которые появляются в рамках проведения выездных налоговых проверок в виде рис. 3.1.



Рисунок 3.1 - Виды возникающих на разных этапах налоговых проверок рисков

В рамках увеличения результативности контрольной деятельности налоговых органов возможно внедрение в систему специальной методики выявления и снижения налоговых рисков в процессе проведения и планирования налоговых проверок, данная методика представляет собой последовательное выполнение определённого алгоритма (Приложение В).

Разобьём данную методику по этапам, в первую очередь проводится анализ деятельности налогоплательщика (предприятия) в рамках оценки показателей налоговой и бухгалтерской отчетности, при этом проводится сопоставление показателей отчетности с аналогичными показателями предыдущего периода; проверяется логическая связь между отдельными

расчетными и отчетными показателями, которые нужны для определения налоговой базы; определяется взаимосвязь налоговых баз, представленных в налоговых декларациях по разным налогам, и их увязка с данными баланса.

В рамках первого этапа проводится анализ показателей финансово-хозяйственной деятельности, которые позволяют рассмотреть наличие, использование и размещение финансовых ресурсов предприятия, данный анализ включает анализ прибыльности хозяйственной деятельности; анализ деловой активности; анализ экономической устойчивости; анализ ликвидности и рыночной устойчивости и анализ вероятности банкротства.

Проведение данного вида финансового анализа по каждому налогоплательщику позволит сравнить показатели за разные периоды внутри определенной группы (по видам выпускаемой продукции, отраслям, численности персонала и др.). При этом необходимо учитывать возможность произведенных реорганизационных процессов (выделение, слияние, разделение, присоединение, преобразование), изменений, которые связаны с применением учетной политики, и методологии по исчислению налогов (изменение ставок, предоставление льгот, и др.).

Оценка результатов конкретных показателей проводится методами динамической (исследование развития предприятия во времени, отражает характер и направления его изменений) и статистической (характеристика состояния объекта на данный момент времени) оценок. При этом основное внимание необходимо уделить наиболее сомнительным аспектам, и провести анализ только тех моментов, которые показывают возможные ошибки в расчетах налоговой базы.

Проведение данного анализа позволит определить предполагаемые риски совершения налоговых правонарушений налогоплательщиками и установить причины их возникновения, что позволит провести идентификацию в зависимости от степени вероятных потерь бюджетной системы.

На втором этапе проводится анализ результатов, проведенных тематических, камеральных, встречных и выездных проверок за предыдущие

периоды, которые сопоставляются с данными о финансово-хозяйственной деятельности, предоставленными налогоплательщиком, с данными, полученными от соответствующих государственных структур, определяется степень соответствия данных о деятельности налогоплательщика, полученных из разных источников.

В рамках более углубленного изучения финансово-экономической деятельности налогоплательщика предлагается обязательное исследование следующих показателей:

- расчет сформированных и оплаченных налоговых платежей, и их динамика (позволяет выявить налогоплательщиков с уменьшающейся суммой начислений налоговых платежей);

- отклонение показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от ранее рассчитанного базового (позволяет выявить существенные и резкие изменения показателей финансово-хозяйственной деятельности при сравнении с аналогичными показателями за предыдущие периоды или же отклонение от среднестатистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов за определенный промежуток времени);

- уплаченные налоговые платежи в разбивке по каждому виду налога и их динамика (позволяет определить своевременность и полноту перечисления налоговых платежей в бюджет);

- структура бухгалтерского баланса и его ликвидность (позволяет определить все произошедшие изменения),

- финансовая устойчивость предприятия.

Данный анализ позволяет определить противоречия между сведениями, которые содержатся в представленных налогоплательщиками документах или несоответствие информации, которая имеется у налогового органа. При этом разбивка налогоплательщиков по специальным критериям в разные группы позволит определить удельный вес, исходя из значимости для категории налогоплательщиков. Данное разделение позволит собрать перечень рисков

совершения налогового правонарушения определенным налогоплательщиком и оценить их величину.

Общий размер налогового риска для каждого налогоплательщика рассчитывается как сумма произведений значения каждого критерия и соответствующей ему величины налогового риска. Подсчитав общий размер налогового риска (отдельно для каждой категории), получится сгруппировать их по рассчитанным значениям и использовать при планировании выездных налоговых проверок, выбирая тех налогоплательщиков, риск у которых наиболее высокий. Выделим основные операции, производимые налогоплательщиками, которые являются показателями наибольшего риска:

Таблица 3.1 – Перечень мероприятий, наиболее характерных для высокого риска

Вид операции	Характеристика
1	2
Нетипичные операции для специфики работы предприятия или обычных операций плательщика	В том числе разовые, или совершаемые в конце налогового периода на значительную сумму
Операции, осуществленные необычным для данного типа операций способом	Включая оплату наличными или с использованием правовых инструментов прекращения обязательств (зачет встречных требований, уступка прав требования, оплата векселем и другие виды оплат)
Операции, сущность которых противоречит их форме	Дает основания для переквалификации операции либо признание ее мнимой
Операции с одним и тем же контрагентом	Неоправданно высокая доля операций с отдельными видами контрагентов или с одним конкретным контрагентом
Операции без оплат	Длительное отсутствие расчетов по совершенным сделкам или осуществление расчетов не денежными средствами
Нерентабельные операции	Убыточные операции или операции с минимальной рентабельностью
Операции с нерыночной ценой	Операции, в которых цена явно отклоняется от рыночной в большую или меньшую сторону

Продолжение таблицы 3.1

1	2
Операции по оказанию услуг нематериального характера	С неявным результатом (маркетинговые, консультационные, информационные, транспортные услуги)
Офшорные операции	Контрагенты, имеющие офшорных бенефициаров

Своевременное определение налоговых рисков зависит от возможности применения косвенных методов определения налоговой базы и ее сравнение с величиной, которая указана налогоплательщиком в представленной налоговой декларации. Такой метод активно используется налоговыми органами многих западных странах:

- общее сопоставление имущества, включает сопоставление имущественного прироста, источники которого не подтверждены, что может говорить о необоснованном сокрытии доходов налогоплательщика;

- сопоставления доходов с помощью учета денежного оборота, когда сравниваются израсходованные денежные средства и денежные средства, которые остаются у налогоплательщика после обложения налогами, рост показателя говорит о том, что налогоплательщик занизил свои доходы на сумму разницы;

- анализ производственных запасов, позволяет сопоставить объем продаж с затратами на производство.

Для упрощения анализа рисков необходимо закрепление за каждым налоговым инспектором определенного количества налогоплательщиков, показатели экономической деятельности которых он должен периодически отслеживать.

Данное распределение позволит налоговым органам наблюдать за предприятиями в течение определенного промежутка времени, владеть оперативной информацией о работе подотчетных компаний, и в случае значительного отклонения текущих показателей от средних за период включить ее в план выездных проверок. Данное нововведение позволит предотвратить налоговое правонарушение на ранних этапах или своевременно его обнаружить.

Таким образом, предлагаемая методика планирования и проведения налоговых проверок позволит сконцентрировать работу налоговых органов на проверках налогоплательщиков с высокой вероятностью совершения

налоговых правонарушений. Результатами применения методики будут:

- оценка риска совершения налогоплательщиком нарушения налоговой законодательной базы, и предполагаемый размер неуплаченных налогов;
- установление сфер экономической деятельности налогоплательщиков, в которых выявление налоговых нарушений наиболее вероятно;
- разработка общей стратегии предстоящей налоговой проверки и детального подхода к срокам проведения, характеру и объему контрольных мероприятий.

Реализация данной методики минимизации и выявления налоговых рисков в процессе проведения и планирования налоговых проверок будет способствовать своевременному выявлению сокрытой налоговой базы и недостоверной информации при расчете налогов, позволит сократить количество безрезультативных проверок, и соответственно расходов на их проведение.

А свободное время позволит налоговым органам обратить внимание и сконцентрировать усилия при контрольных мероприятиях на налогоплательщиках, которые относятся к категории повышенного риска, в рамках совершения налоговых правонарушений, вероятность обнаружения нарушений, у которых более высокая, что в целом позволит минимизировать издержки на проведение налоговых проверок и увеличить налоговые поступления в бюджетную систему.

Так же необходимо отметить, что, управляя налоговыми рисками, гораздо легче сохранить и поддержать баланс интересов налоговых органов и налогоплательщиков, что позволит перейти к новой модели их взаимодействия, которая ориентирована на гармонизацию и оптимизацию налоговых отношений.

### **3.2 Экономическая оценка предложенных мероприятий**

Проблема в повышении эффективности работы налоговых органов является одним из главных аспектов налогового администрирования, в связи с

тем, что Федеральная Налоговая Служба (ФНС) играет главную роль при формировании и наполнении бюджета государства. Недостаточно рациональная организация структуры налоговой службы приводит к увеличению затрат, в связи с чем происходит сокращение потенциала налоговых органов, а значит основными направлениями налогового администрирования будет построение результативной налоговой системы, увеличение конкурентоспособности национальной экономики и рост уровня жизни населения.

Для оценки налогового контроля согласно рекомендациям Министерства Финансов Российской Федерации разработаны критерии, которые позволяют произвести расчет показателей эффективности, представим содержание и удельный вес критериев по данной методике в таблице 3.2.

Таблица 3.2 - Критерии расчета показателей налогового контроля

№ п/п	Наименование критерия	Единиц	Вес
1	2	3	4
1	Собираемость сборов и налогов	%	18
2	Отношение сумм исковых требований, рассмотренных судами в пользу налогового органа к общей сумме исковых требований по судебным спорам с	%	16
3	Удельный вес количества решений налоговых органов, которые были признаны судом недействительными, по отношению к общему числу решений, вынесенных по результатам налогового контроля.	%	15
4	Удельный вес апелляционных жалоб, рассмотренных в досудебном порядке и вышестоящими налоговыми органами, к общему количеству, рассмотренных судами, исковых заявлений по налоговым спорам.	%	16
5	Снижение задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему Российской Федерации.	%	12

Продолжение таблицы 3.2

1	2	3	4
6	Доля налогоплательщиков, имеющих возможность доступа по телекоммуникационным каналам связи к персонализированной информации о состоянии расчета с бюджетом.	%	11

7	Количество граждан и организаций, получающих информацию из ЕГРЮЛ и ЕГРИП с помощью Интернет-сервисов ФНС России.	%	6
8	Увеличение доли налогоплательщиков, удовлетворительно оценивающих качество работы налоговых органов.	%	6

В данной методике используются качественные и количественные показатели, которые используются при анализе проблемных участков работы налоговых органов, сравнения результатов конкретных инспекторов, инспекций и т.п. А недостаток данной системы состоит в применении большого количества сравниваемых показателей для анализа эффективности работы налоговых органов.

Основным критерием, который характеризуют результативность контрольной работы, является собираемость сборов и налогов, так как позволяет определить выполнение основной функции налоговых органов - контроля за налоговыми поступлениями в бюджет. Стабильность, внимание, прозрачность в отношениях между налоговыми органами и налогоплательщиками приводит к росту доверия и увеличению добросовестной уплаты сборов и налогов [29, с. 190].

Процесс налогового контроля невозможен без определения функциональных обязанностей (иерархии) и структуры различных уровней налоговых органов.

Важным условием для результативного функционирования налоговой системы будет эффективная контрольная работа всех налоговых органов. При низкой результативности контрольной работы невозможно рассчитывать на то, что налогоплательщики будут уплачивать налоговые платежи своевременно и в полном объеме. На рисунке 3.3 наглядно представлен порядок передачи показателей работы нижестоящих налоговых органов к вышестоящим:



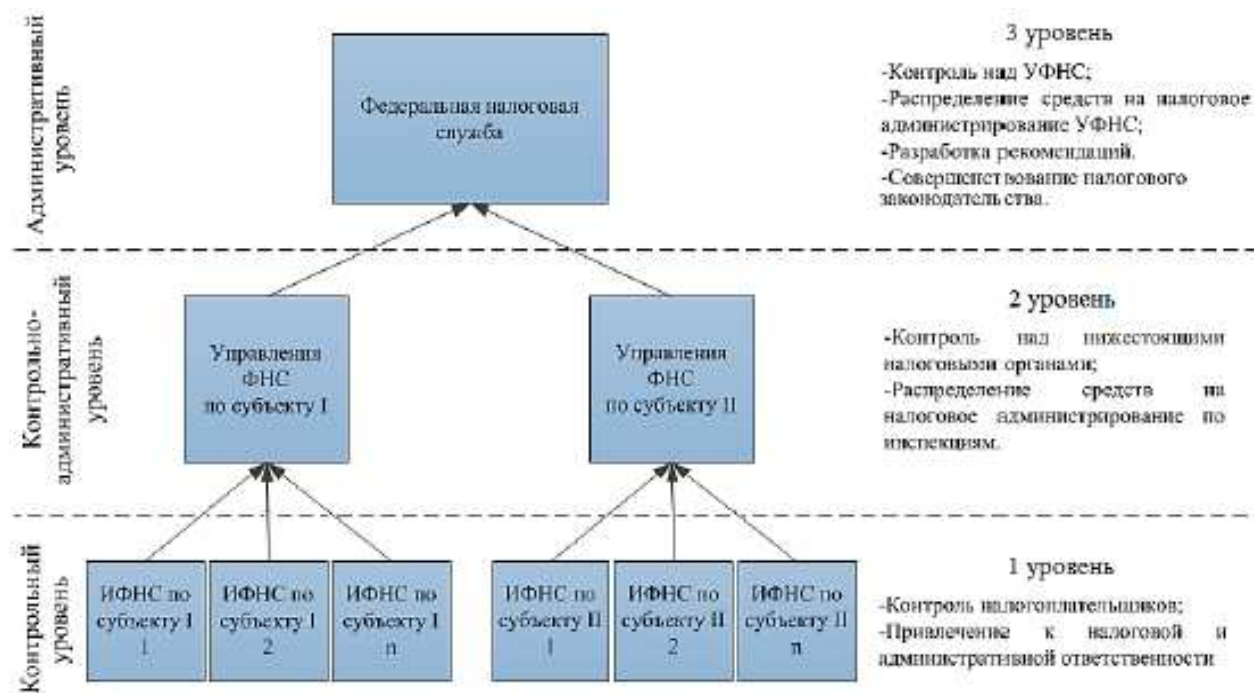


Рисунок 3.3 – Иерархия структуры уровней налоговых органов

В современных условиях создание прочной экономической системы государства невозможно без создания системы эффективного налогового контроля, который призван обеспечить финансовые интересы государства при одновременном соблюдении прав налогоплательщиков. В связи с чем, вопросы направленные на совершенствование организации налогового контроля, анализом эффективности работы контролирующих налоговых органов, а также определением путей совершенствования налогового контроля, на данный момент наиболее актуальны. Неотвратимость привлечения к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство, должна стать основной целью налогового контроля, ведь уверенность налогоплательщика в том, что факты уклонения от налогообложения будут обнаружены, будет способствовать добросовестному исполнению обязанности плательщика сборов и налогов.

В настоящее время главным стратегическим направлением контрольной работы является усиление роли и значимости камеральных и выездных налоговых проверок с помощью совершенствования методов и форм налогового контроля. Проблема отбора налогоплательщиков для проведения

результативных контрольных проверок приобретает особую значимость в условиях массовых нарушений налоговой законодательной базы.

В настоящее время проводится комплекс мер, позволяющих провести выборку налогоплательщиков, у которых вероятность обнаружения нарушений налоговой законодательной базы является достаточно высокой. Одной из наиболее новых мер является внедрение риск-ориентированного подхода для проведения контроля за возмещением налогов с помощью проверки (например, система «АСК НДС»).

Использование специализированного программного обеспечения позволит налоговой службе взаимодействовать совместно с Федеральной службой по финансовому мониторингу, таможенной службой и Центральным Банком РФ. В итоге налоговые органы смогут контролировать всех участников торговли, полностью до конечного покупателя.

Проблема увеличения результативности ведения контрольной работы связана, в первую очередь, с отсутствием единых правил проведения налоговых проверок. Для решения данной проблемы необходимо разработать единую комплексную процедуру организации контрольных проверок с применением эффективных форм, приемов и методов, основанных на прочной законодательной базе, предоставляющей налоговым органам широкие полномочия в сфере налогового контроля для воздействия на недобросовестных налогоплательщиков.

К таким мерам относится изменение порядка проведения выездных налоговых проверок. Данный порядок предполагает проверку правильности начисления и уплаты сборов и налогов, а также проверку своевременности перечисления сборов и налогов в бюджет. Основной проблемой при проведении выездных налоговых проверок является то, что на проверку методологии учета налогоплательщиков расходуется много времени, в связи с чем, инспекторам отводится мало времени на выявления фиктивных взаимоотношений, направленных на уклонение от уплаты налогов.

Поэтому, как было сказано ранее целесообразно разделить процесс выездных налоговых проверок на проверку методологии налогового учета и проведение налоговых расследований. Для ранее приведенного мероприятия по внедрению системы налоговой проверки с учетом оценки налогоплательщика до выезда камеральной проверки проведем расчет экономической эффективности исходя из полученных сумм в результате доказательства занижения налогов по взаимоотношениям с «фирмами-однодневками» и полученными в результате проверки методологии на примере отдельно взятой Межрайонной ИФНС № 24 по Красноярскому краю. Как следует из таблицы 3.3, в 2020 г. возможно увеличить начисления по налогам за счет введения системы налогового консультирования позволит изменить долю доначислений по «фирмам-однодневкам» и методологии. В связи с тем, что при проверке методологии расходуется много времени, то предлагается в рамках анализа сократить долю начисленных платежей с 15,3% до 7%.

Таблица 3.3 - Расчет экономической эффективности при введении системы налогового консультирования в Межрайонной ИФНС № 24 по Красноярскому краю, тыс. руб.

Показатель	Данные за 2019 г.		Прогноз доначислений за 2020 г.	
	1	2	3	4
Общая сумма доначислений по результатам Выездных Налоговых Проверок	496 703,10		532 505,79	
Количество выездных проверок	68		73	
До начислено по «фирмам-однодневкам»	361 599,86	72,80%	505 880,50	95,00%
До начислено по методологии	75 995,57	15,30%	37 275,41	7,00%

Данная доля рассчитана согласно тому, на практике она формируется у крупных налогоплательщиков, у которых ошибки в ведении учета вполне вероятны, а соответственно остальные 7,2% приходятся на мелкие предприятия, при проверке методологии, которых производится большие

затраты времени и ресурсов, которые не соразмерны с полученным результатом. В связи с предложенными изменениями рассчитывается упрощение процедуры проведения выездной проверки и появится дополнительная возможность для прироста общего количество проверок.

В связи с массовым уклонением от уплаты налогов очень актуальной является проблема применения косвенных методов начисления налогооблагаемой базы, которое в свою очередь может принести большую пользу. Как показывает практика, на данный момент получили распространение схемы, которые заключаются в неведении бухгалтерского учета или ведении с нарушением установленного порядка, что делает невозможным определение размера налогооблагаемой базы. Главная сложность работы с данной категорией налогоплательщиков связана, с отсутствием результативных механизмов для борьбы с подобными явлениями. Не имея достаточного времени и кадровых ресурсов, которые необходимы для восстановления бухгалтерского учета, проверяющие инспектора вынуждены брать за основу для начисления налоговых обязательств налогоплательщика данные, которые задекларированы в налоговых расчетах и происходят из бухгалтерской документации, в тех случаях, когда анализ имеющейся информации дает сформулировать вывод, что указанные документы искажаются.

Действующее законодательство практически не предоставляет налоговым органам права производить начисления налогооблагаемой базы на основании использования каких-либо иных сведений о налогоплательщике помимо тех, которые содержатся в налоговых декларациях и в бухгалтерской отчетности. Согласно налоговой законодательной базы, налоговым органам предоставлено право определять суммы налогов расчетным путем, на основании данных аналогичных налогоплательщиков.

Но при этом прав для использования косвенных методов начисления налоговых обязательств, у налоговых органов нет, даже если плательщик предоставляет налоговому органу заведомо искаженные сведения и документы. В связи с этим, в случае применения современных информационных

технологий для автоматизированного налогового контроля позволит определить все дополнительные параметры анализа и исключить возможность позднего внесения дополнительных сведений налогоплательщиком.

Экономическая эффективность данных нововведений представлена в таблицах 3.4 и 3.5. Как видно из представленного анализа, в 2019 году по результатам выездных проверок, проведенных расчетным методом, начислена сумма 60 720 тыс. руб., но при этом, в результате того, что организации после проверки направляли апелляционные жалобы и прикладывали искаженные документы, сумма снизилась до 15 180 тыс. руб., что уменьшило исчисленную сумму в 4 раза.

Таблица 3.4 - Расчет эффективности применения современных информационных технологий для автоматизированного налогового контроля по Межрайонной ИФНС № 24 по Красноярскому краю, тыс. руб.

Показатель	Данные за 2019 г.	Прогноз доначислений за 2020 г.
А	1	2
Предполагаемая сумма доначислений по результатам предпроверочного анализа	75 900,00	85 388,00
Количество выездных проверок, проведенных с применением расчетного метода	8	9
Сумма доначислений по результатам выездных проверок, проведенных с применением расчетного метода	60 720,00	76 849,20
Сумма уменьшенных платежей вследствие представления апелляционной жалобы и приложенных к ней документов	15 180,00	68 310,40
Эффективность выездных проверок, проведенных с применением расчетного метода	15 180,00	68 310,40

В 2020 году, согласно плановым изменениям, после внесения запрета на сдачу уточненных деклараций и документов после выездной проверки,

согласно расчетному методу, доначисления (кроме штрафов), будет невозможно снизить.

Производить начисления налогооблагаемой базы на основании использования каких-либо иных сведений о налогоплательщике помимо тех, которые содержатся в бухгалтерской отчетности и в налоговых декларациях, налоговый орган не имеет возможности.

Согласно проведенному анализу, такой подход неверен, так как на данном этапе работы налогового контроля выездные проверки по большей части проводятся на основе данных, которые получены из внешних источников, согласно которым имеется возможность для более точного расчета налогов, чем расчетный метод.

Таблица 3.5 - Расчет эффективности при изменении порядка проведения выездных проверок по Межрайонной ИФНС № 24 по Красноярскому краю, тыс. руб.

Показатель	Данные за 2019 г.	Прогноз доначислений за 2020 г.	Изменения (+;-), тыс. руб.	Темп роста, %
А	1	2	3	4
Предполагаемая сумма доначислений по результатам предпроверочного анализа	75 900,00	85 388,00	9 488,00	112,50
Количество выездных проверок, проведенных с применением расчетного метода	8	9	1,00	112,50
Сумма доначислений по результатам выездных проверок, с применением косвенных методов начисления налогов	0	8 538,80	8 538,80	-
Эффективность выездных проверок, проведенных с применением расчетного метода	0	68 310,40	68 310,40	-

В таблице 3.5 очевидно, что методология может составлять не более 10,0%, а, следовательно, остальное можно рассчитать исходя из документов,

которые получены от контрагентов и других инспекций, допросов свидетелей и иных мероприятий налогового контроля, подтверждающих отсутствие финансово-хозяйственных взаимоотношений между проверяемым налогоплательщиком и «фирмой-однодневкой».

В таблице 3.6 произведем общий расчет эффективности контрольной деятельности, который будет сформированы на основе выделенных проблем контрольной деятельности и путей их решения, с учетом внедрения программного обеспечения для оценки налогоплательщиков до выездной проверки на примере Красноярской ИФНС.

Таблица 3.6 - Общий расчет эффективности контрольной деятельности Межрайонной ИФНС № 24 по Красноярскому краю, тыс. руб.

Мероприятия по повышению экономической эффективности	Данные за 2019 г.	Прогноз доначислений за 2020 г.	Изменения (+;-), тыс. руб.	Темп роста, %
А	1	2	3	4
Введение системы налогового консультирования	496 703,10	532 505,79	35 802,69	107,21
Применение современных информационных технологий, проведенных с помощью применения различных расчетных методов начисления	15 180,00	68 310,40	53 130,40	450,00
Изменение порядка проведения выездных проверок, проведенных с помощью применения специальной методики оценки	0	8 538,80	8 538,80	100,00
<b>ИТОГО:</b>	<b>511 883,10</b>	<b>609 354,99</b>	<b>97 471,89</b>	<b>119,04</b>

Данные из таблицы 3.6 показывают определенный рост эффективности предложенных мероприятий. Доначисления в 2020 году будут увеличены на 97 471,89 тыс. руб., то есть 19,04%, при этом основной эффект будет достигнут за счет предварительного анализа налогоплательщиков и одновременного использования косвенных и расчетных методов начисления налогов. В

настоящее время совершенствование организации налогового контроля очень актуальны.

А согласно проведённому анализу важнейшими условиями повышения качества налогового контроля выступают: использование новых технологий контрольной работы, в том числе и по отбору налогоплательщиков для проведения выездных проверок, совершенствование организационной структуры налоговых органов, укрепление их материально-технической базы, изменение концепции взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков, поднятие на новый уровень информационно-технологического обеспечения аналитической работы, разработка профессиональных стандартов деятельности сотрудников налоговых органов.



## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В рамках проведенной работы, можно сделать следующие выводы:

Государственный налоговый контроль является важной составляющей налоговой законодательной базы, при этом налоговый контроль можно охарактеризовать, как деятельность органов, которые имеют для этого полномочия, по контролю за выполнением налоговыми агентами, налогоплательщиками и плательщиками сборов законодательства о сборах и налогах. Такой вид контроля ведётся с использованием налоговых проверок и получения объяснений от налогоплательщиков, проверки данных учета и отчетности, осмотра территорий и помещений, которые используются для извлечения дохода, а также других формах, которые разрешены Налоговым Кодексом РФ.

В современной практике точного перечня видов налогового контроля нет, поэтому классификация их разнообразна. Вид налогового контроля может зависеть от времени проведения, объекта контроля, места прохождения, периодичности контроля, характера действий и других характеристик. Цель налогового контроля можно определить, как контроль за выполнением законодательной базы, которое регулирует процесс поступления финансовых ресурсов в специальные фонды публичных субъектов. Система налогового контроля охватывает все этапы жизнедеятельности компаний - налогоплательщиков, начиная от момента создания до ликвидации.

Объектом налогового контроля является вся совокупность налоговых отношений. Основной формой налогового контроля являются налоговые проверки налогоплательщиков, которые включают следующие виды: камеральные и выездные налоговые проверки. Данные формы налогового контроля необходимы для полного контроля за выполнением налогоплательщиком налогового законодательства.

Для достоверного, полного и точного налогового контроля налоговыми органами применяются определенные методы. Которые представляют собой

набор отдельных процессуальных действий, направленных на получение необходимых данных и формирование доказательной базы по налоговым правонарушениям в полной мере. Анализ суммы поступивших налогов показал, что налоговые доходы в 2019 году выросли по сравнению с 2018 годом и при этом постоянно увеличивается количество налогоплательщиков. А полученные показатели говорят о расширении рынка среднего и малого бизнеса в стране, что в свою очередь свидетельствует о наличии благоприятных условий для создания новых форм хозяйствования за счет оказываемой государственной поддержки и создания новых целевых программ

Наиболее важным фактором повышения эффективности контрольной работы является совершенствование действующих процедур контрольных проверок. Необходимыми признаками любой действенной системы налогового контроля являются: наличие эффективной системы отбора налогоплательщиков; применение эффективных форм, приемов и методов налоговых проверок. Совершенствование каждого элемента позволит улучшить организацию налогового контроля в целом тем самым обеспечив полный контроль за правильностью начисления, полнотой и своевременностью перечисления налоговых платежей в бюджет.

Как известно результаты собираемости налогов напрямую зависят от четкости изложения методик налогообложения, технической оснащенности налоговых инспекций, профессиональной подготовленности их работников, а также от уровня знаний гражданами и организациями налоговой законодательной базы.

Таким образом, в настоящее время необходимо проводить совершенствование системы налогового контроля, за счет чего будет достигнут баланс в бюджете, и экономика Российской Федерации сможет подняться на более высокий уровень, за счет чего будет достигнута стабильность экономической системы.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 01.04.2020 № 102-ФЗ) [Электронный ресурс] // СПС Консультант Плюс: Высшая Школа (дата обращения 22.04.2020)
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 01.04.2020 № 102-ФЗ) [Электронный ресурс] // СПС Консультант Плюс: Высшая Школа (дата обращения 22.04.2020).
3. Федеральный закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (ред. от 26.03.2020 № 68-ФЗ) «О налоговых органах Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС Консультант Плюс: Высшая Школа (дата обращения 22.04.2020)
4. Приказ ФНС России от 30.05.2007 года № ММЗ-06/333@ (ред. от 10.05.2012 года) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [Электронный ресурс] // СПС Консультант Плюс: Высшая Школа (дата обращения 20.04.2020)
5. Абрамов, М. Д. Система сбора налогов и модернизация России / М.Д. Абрамов // Россия и современный мир. - 2018. - № 4. - С. 79-91.
6. Баснукаев М.Ш. Налоговое администрирование: теория и практика / М.Ш. Баснукаева, А-В.Б. Баматалиев, М.Ш. Керимова // Экономические науки. - 2017. - № 3. - С. 63-68.
7. Бачурин, Д.Г. Налоговый процесс как юридическая основа налогового администрирования / Д.Г. Бачурин // Российский юридический журнал. - 2016. - № 5. - С. 184 - 193.
8. Брызгалин, А.В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика: учебник / А.В. Брызгалин. - Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2019. - 272 с.
9. Вихров, А.В. Налоговая безопасность и ее обусловленность от развития информационной инфраструктуры налоговых отношений / А.В. Вихров // Инновационное развитие экономики. - 2016. - № 6-2 (36). - С. 123-128.

10. Гончаренко Л.И. Налоги и Система сбора налогов РФ: учебник / Л.И. Гончаренко, А.В. Варнавский. - М.: ИНФА - М., 2017. - С. 318.

11. Гасиева, З.П. Проблемы и перспективы развития налоговой системы РФ на современном этапе / З.П. Гаисева, Е.Г. Гиоева // Вестник Московского гуманитарно-экономического института. - 2018. - № 2. - С. 17-23.

12. Дуканич, Л.В. Налоги и налогообложение: учебник / Л.В. Дуканич. - Ростов н/Д: Феникс, - 2017. - 415 с.

13. Дзагоева, М.Р. Оценка эффективности организации налогового контроля / М.Р. Дзагоева, В.А. Кайтмазов, Д.Т. Доева // Экономика и предпринимательство. - 2016. - № 2-1 (67). - С. 1076-1080.

14. Демин, А.В. Совершенствование налоговой культуры как важнейшая предпосылка перехода к «партнерской» модели налогового администрирования А.В. Демин // Налоги. - 2016. - № 5. - С. 19 - 22.

15. Демин, А.В. Диспозитивность и налогообложение: комментарий законодательства и практики налогового администрирования [Электронный ресурс] / А.В. Демин // СПС Консультант Плюс: Высшая Школа (дата обращения 20.04.2020)

16. Дудин, М.Н., Проблемы повышения информационной безопасности и устойчивого развития рынка средств отрасли связи и информатизации / М.Н. Дудин, А.В. Храпов // Экономика и социум: современные модели развития. - № 18. - 2017. - С. 5-18.

17. Ефремова, Т.А. Повышение эффективности налогового администрирования как необходимое условие развития налоговой системы / Т.А. Ефремова // Налоги. - 2017. - № 2. - С. 27 - 31.

18. Ефимов, Е.Н. Оценка эффективности мероприятий информационной безопасности в условиях неопределенности / Е.Н. Ефимов, Е.М. Лапицкая // Бизнес-информатика. - 2017. - № 1 (31). - С. 51-57.

19. Зобова, Е.П. Очередное усовершенствование налогового администрирования / Е.П. Зобова // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. - 2017. - № 1. - С. 46 - 55.

20. Куц, Д.В. Понятие информационной безопасности государства и основные направления ее обеспечения / Д.В. Куц, Н.С. Виноградова, Н.В. Третьяк // Вестник УРФО. Безопасность в информационной сфере. - №3. – 2016. - С. 56-61.

21. Князева, М.В. Теоретико-методологические подходы к формированию системы налоговой безопасности в России / М.В. Князева, Е.М. Давыдова // Известия ДВФУ. Экономика и управление. - 2017. -№ 4. - С. 83-88.

22. Калатоци Г.Г. Налоговый контроль как условие обеспечения экономической безопасности в российской федерации / Г.Г Калатоци // Мировая экономика: проблемы безопасности. - 2017. - № 3. - С. 33-35.

23. Комарова, Е.И. Развитие налогового контроля в России и оценка его эффективности [Электронный ресурс] / Е.И. Комарова // Современные проблемы науки и образования. 2015. № 1 (ч. 1). Режим доступа: <http://www.science-education.ru>.

24. Мандрощенко, О. В. Налоги и Система сбора налогов Российской Федерации: учебник / О.В. Мандрощенко, А. С. Адвокатова, Г. Н. Карпова. - ЮРАЙТ, - 2017. – 368 с.

25. Миронова, О.А. Шемякина М.С. Основы и взаимосвязь категорий «экономическая безопасность» и «налоговая безопасность» // Инновационное развитие экономики. – 2015. – № 3. – С. 108–111.

26. Максютлова Р.И. Эффективность обеспечения уплаты налогов в РФ / Р.И. Максютлова, В.М. Минеева // Инновационная наука и современное общество. Сборник статей Международной научно-практической конференции. - 2014. - С. 166-169.

27. Новоселов, К. В. Проблемы налоговой оптимизации в сфере налогообложения прибыли / К.В. Новоселов // Экономика. Налоги. Право. - 2018. - № 5. - С. 126-130.

28. Налоговая безопасность: учебник / под ред. О. А. Мироновой. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2017. – 463 с.

29. Попова, Е.В. Эффективность системы защиты информации с учетом критерия обеспечения конкурентоспособности предприятия / Е.В. Попова // Приборостроение. - 2019. - №9. - С. 19-21.
30. Перов А.В. Налоги и налогообложение: учебник / А.В. Перов, А.В. Толкушин. - М.: Юрайт, - 11-е изд., перераб. и доп. - 2016. - С. 899.
31. Панагушин, В.П. Выявление налоговых ошибок, нарушений, преступлений: учебник / В.П. Панагушин. - М.: ПРИОР, 2019. - 352 с.
32. Селезнева, И.А. Мероприятия по повышению результативности выездных налоговых проверок / И.А. Селезнева, М.И. Таучелова, З.П. Гасиева // Бухучет в сельском хозяйстве. - 2018. - № 4. - С. 47-56.
33. Соколова, О. «Прибыльный» итог налоговой проверки / О. Соколова // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия»: электрон. журн. - 2017. - № 1-2. - С. 43 - 44.
34. Сайдулаев Д.Д. Налоговый контроль: сущность, предмет и формы / Д.Д. Сайдулаев, С.А. Курбанов // Экономика и предпринимательство. - 2016. №11. - С. 280-286.
35. Саркисянц Г. В. Современные проблемы в организации налогового контроля и пути повышения эффективности налоговых проверок / Г.В. Саркисянц // Молодой ученый. - 2015. - № 4. - С. 417-419.
36. Титов, В.А. Концептуальные основы обеспечения экономической безопасности бюджетной системы российской федерации / В.А. Титов // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. – 2014. – № 3 (63). С. 151-155.
37. Терещенко, Л.К. Информационная безопасность органов исполнительной власти на современном этапе / Л.К. Терещенко, О.И. Тиунов // Журнал российского права. - № 8. - 2015. - С. 100-109.
38. Улыбина Л.В. К вопросу оценки эффективности деятельности налоговых органов / Л.В. Улыбина, М.П. Александрова // Достижения и перспективы развития вузовской науки: сб. материалов Всерос. науч.-практ. конф. - Чебоксары: ЧКИ РУК, - 2018. - С. 444-449.

39. Улыбина Л.В. Налоговый контроль в Российской Федерации и оценка его эффективности: монография / Л.В. Улыбина, А.Н Белогорская. - М.: Русайнс, - 2018. - 92 с.

40. Урязева О.М. Дорожная карта «Совершенствование налогового администрирования» как эффективный инструмент для развития малого бизнеса / О.М. Урязева // Нац. интересы: приоритеты и безопасность. - 2020. - № 4. - С.56-62.

41. Федоров А.В. Основные проблемы налоговой системы Российской Федерации в современных условиях и пути их решения / А.В. Федоров // Экономика и социум. – 2016. – № 7. – С. 366-369.

42. Хамзина Р.Р. Налоговый контроль в механизме выявления способов уклонения от уплаты налогов / Р.Р. Хамзина // Актуальные проблемы финансового права: Сборник научных трудов: Познание, 2019, - № 1. - С. 147-155

43. Чуклайкина М. Н. Сущность и понятие налогового контроля [Электронный ресурс]/ М.Н. Чуклайкина // Economics. – 2015. – № 2 (3). – С. 72-74. Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/suschnost-i-ponyatie-nalogovogo-kontrolya-1> (04.06.2020).

44. Челпанова М. М. Перспективы и пути совершенствования налогового контроля в Российской Федерации / М. М. Челпанова // Экономика и управление: проблемы, тенденции, перспективы развития : материалы IV Междунар. науч.-практ. конф. - Чебоксары: ЦНС «Интерактив плюс», 2016. - С. 37 - 39.

45. Шамонина, Т.П. Налоговое администрирование как элемент экономической безопасности государства / Т.П. Шамонина // Вестник УГНТУ. Наука, образование, экономика. Серия экономика. - № 1 (19). - 2017. - С. 40-43.

46. Шантрукова Н. М. Налоговый контроль в системе финансового контроля: сущность, элементы / Н.М. Шантрукова // Современ. науч. исслед. и инновации. – 2016. – № 5 (61). – С. 308-311.

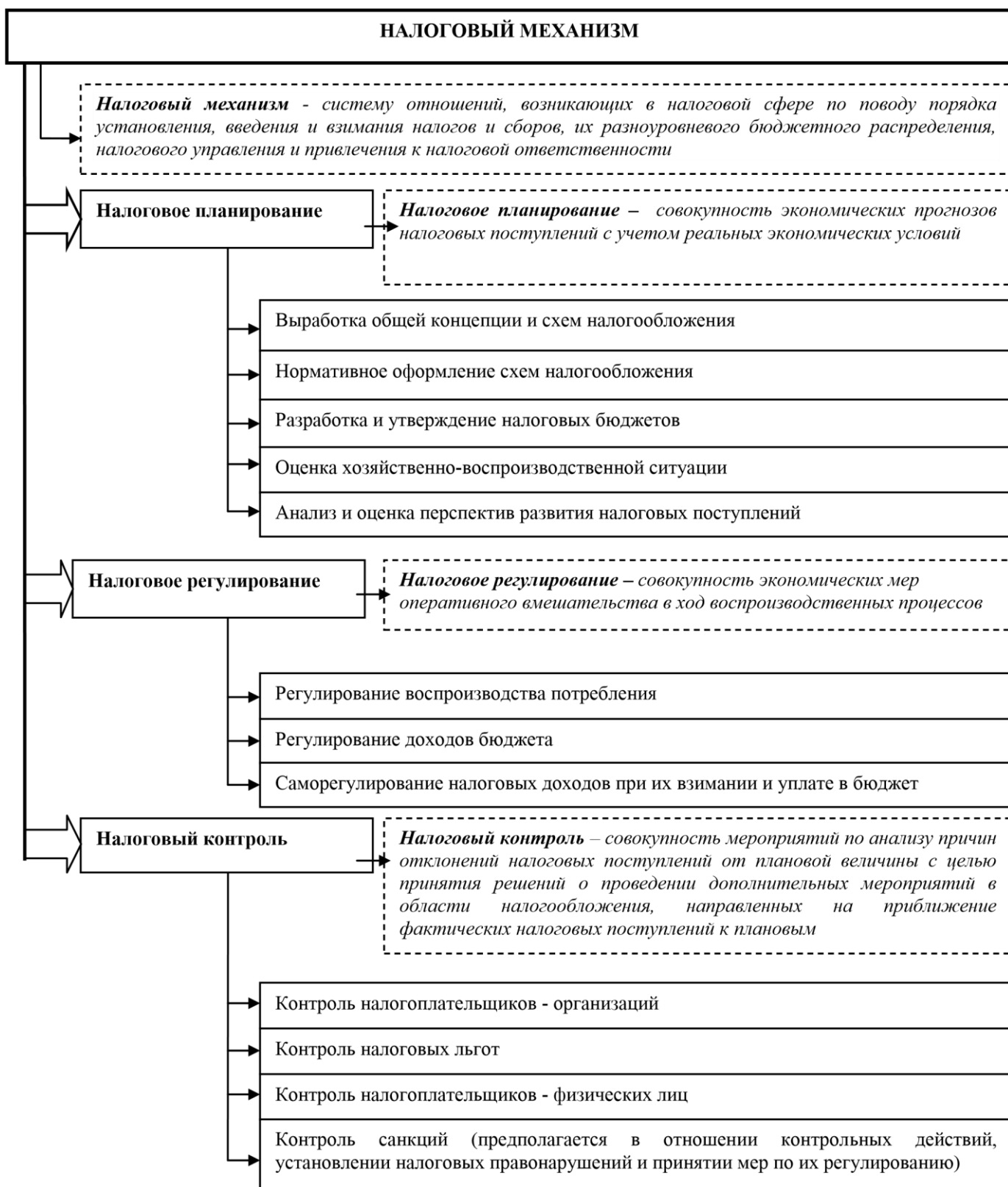
47. Щербаков Ю.С. Виды, формы, методы контроля налогового контроля / Ю.С. Щербакова // Актуальные проблемы правопедения. – 2016. – № 3 (51). – С. 39-42.

48. Яблоков, Д.Ю. Обеспечение безопасности процедур в системе электронного налогового администрирования / Д.Ю. Яблоков // Финансы и управление. – 2018. – № 3. – С. 19 - 27.

49. Ящина, Н.И. Оценка эффективности налогового контроля с учетом риска исполнения налоговых обязательств / Н.И. Ящина, Е.Е. Александров // Известия УрГЭУ. - 2016. - № 3(65). - С. 50-64.

50. Ядрихинский С. К вопросу о целях налоговой проверки / С. Ядрихинский // Хоз. и право. - 2018. - N 9. - С.121-127.



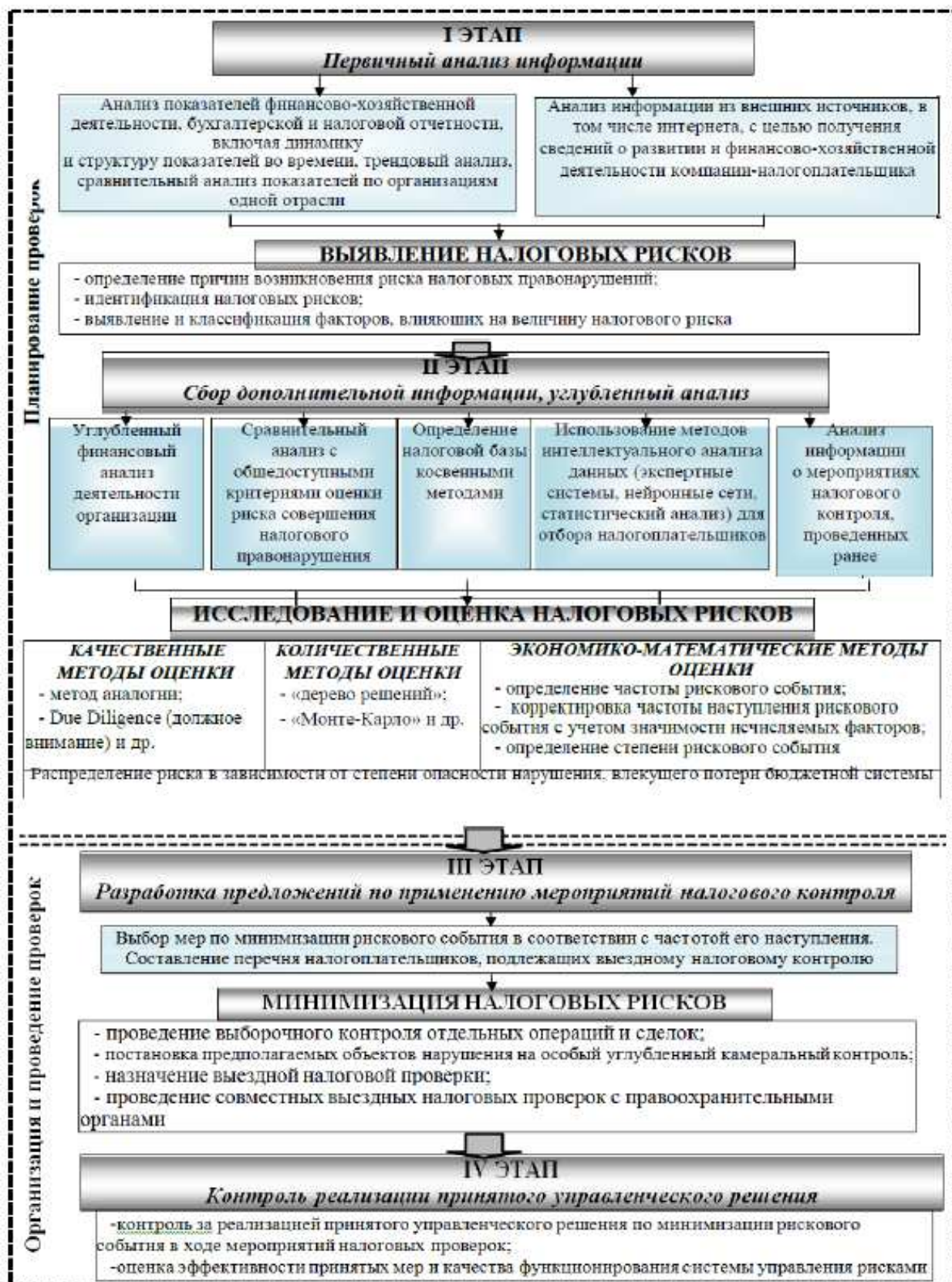


Структура налогового механизма на макроуровне

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

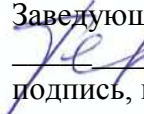
Эффективность проведения налоговых проверок за 2016-2019 гг., млн. руб.

Период, год	Наименование показателей:	Количество проверок			Количество проверок, по результатам которых выявлены нарушения			Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени)		
	выездные (ВНП)	Общее количество проверок, ед.	Изменение по сравнению с предыдущим годом, %		Количество проверок, по результатам которых выявлены нарушения, ед.	Изменение по сравнению с предыдущим годом, %		Общая сумма доначислений	Изменение по сравнению с предыдущим годом, %	
	камеральные (КНП)									
	налоговые проверки									
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2016	ВНП	26 043	-	-	25 796	-	-	352 338,90	-	-
	КНП	39 977 958	-	-	2 254 513	-	-	100 147,80	-	-
2017	ВНП	21 980	снижение	-15,60%	21 772	снижение	-15,60%	362 909,07	рост	3,00%
	КНП	38 378 840	снижение	-4,00%	2 484 473	рост	10,20%	96 643	снижение	-3,50%
2018	ВНП	18 331	снижение	-16,60%	18 201	снижение	-16,40%	334 239,25	снижение	-7,90%
	КНП	37 265 854	снижение	-2,90%	2 464 597	снижение	-0,80%	130 758	рост	35,30%
2019	ВНП	15 086	снижение	-17,70%	14 998	снижение	-17,60%	413 788,19	рост	23,80%
	КНП	44 756 291	рост	20,10%	2 799 782	рост	13,60%	162 924	рост	24,60%



Алгоритм выявления и минимизации налоговых рисков в процессе планирования и проведения налогового контроля


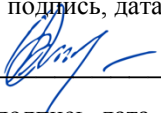

Федеральное государственное автономное  
образовательное учреждение  
высшего образования  
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»  
Институт экономики, управления и природопользования  
Кафедра финансов

УТВЕРЖДАЮ  
Заведующий кафедрой  
 И.С. Ферова  
подпись, инициалы, фамилия  
« 17 » 06 2020 г.

**ДИПЛОМНАЯ РАБОТА**

Специальность 38.05.01 «Экономическая безопасность»

**МЕХАНИЗМ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В СИСТЕМЕ  
ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ РФ**

Научный руководитель	 подпись, дата	к.э.н., доцент должность, ученая степень	Т.В. Лемескина инициалы, фамилия
Выпускник	 подпись, дата		О.А. Боровая инициалы, фамилия
Рецензент	 подпись, дата	Ведущий экономист по финансовой работе ООО Авиакомпания "Икар" должность, ученая степень	Н.И. Канина инициалы, фамилия

Красноярск 2020