

Министерство науки и высшего образования РФ
Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт экономики, государственного управления и финансов
Кафедра финансов и управления рисками

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
_____ И.С. Ферова_____
подпись
«_____» _____ 2022 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА
направление 38.03.01- Экономика
профиль 38.03.0103.07 «Финансы и кредит: государственные и
муниципальные финансы»

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Научный руководитель _____
подпись, дата _____ доцент, С.А. Козлова
руководитель НУЛ,
канд.эк.наук
Выпускник _____ Ю.С. Когодеева
подпись, дата _____
Нормоконтролер _____ Е. В. Шкарпетина
подпись, дата _____

Красноярск 2022

СОДЕРЖАНИЕ

| | |
|--|----|
| Введение..... | 3 |
| 1 Теоретические основы налогового контроля в России и за рубежом | 5 |
| 1.1 История становления и развития налогового контроля в Российской Федерации..... | 5 |
| 1.2 Методические аспекты проведения налогового контроля в Российской Федерации..... | 6 |
| 1.3 Обзор зарубежного опыта проведения налогового контроля | 13 |
| 2 Анализ проведения налогового контроля в Российской Федерации..... | 19 |
| 2.1 Роль налогового контроля как инструмента управления доходами бюджета..... | 19 |
| 2.2 Оценка результатов проведения налогового контроля в Российской Федерации с 2016 по 2021 годы | 24 |
| 2.3 Резервы повышения эффективности налогового контроля | 29 |
| 3 Разработка предложений по совершенствованию налогового контроля в Российской Федерации..... | 37 |
| 3.1 Рекомендации по совершенствованию взаимодействия ФНС и правоохранительных органов | 37 |
| 3.2 Изменение методики проведение предпроверочного анализа..... | 50 |
| Заключение | 58 |
| Список использованных источников | 60 |
| Приложение А Основные этапы развития налогового контроля..... | 67 |

ВВЕДЕНИЕ

С момента возникновения государства налоги и сборы представляют собой необходимое звено экономических отношений, и на сегодняшний день являются основной частью формирования доходов бюджета, обеспечивающей социально-экономическую деятельность государства. Для бесперебойного финансирования деятельности государства необходимо регулярное пополнение бюджетов различных ровней. Эта цель будет достигнута только благодаря уплате обязанными лицами налоговых и иных платежей.

Налоговый контроль является совокупностью мер государственного регулирования, обеспечивающих в целях осуществления эффективной финансовой политики экономическую безопасность Российской Федерации.

Налоговый контроль – одно из важнейших и обязательнейших условий существования любого государства. Именно от налогово-контрольной функции государства зависит его развитие или упадок. Налоги выступают гарантом процветания страны, защищенности и уверенности в завтрашнем дне, а сам налоговый контроль, затрагивающий все сферы общественной жизни, выступает критерием оценки развитости и благосостояния государства.

Значимость налогового контроля заключается в том, что посредством его достигается упорядоченность налоговых правоотношений. При помощи механизма налогового контроля налоговые органы проверяют соблюдение налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах, в частности, по уплате налогов, выявляют допущенные правонарушения, выставляют требования по уплате налогов, пени и штрафные санкции.

Актуальность темы данной работы заключается в том, что налоговый контроль является элементом государственного управления экономикой. Управление налогообложением и налоговый контроль осуществляются аппаратом специалистов с помощью особых приемов и методов, в том числе налоговых стимулов. Управление налогами направлено на соблюдение налоговой дисциплины, стимулирование развития производства.

В данной работе затрагиваются аспекты, необходимые для совершенствования проведения налогового контроля в Российской Федерации (далее – РФ).

Цель работы – изучить пути возможности совершенствования проведения налогового контроля в Российской Федерации.

Объект исследования – налоговый контроль в Российской Федерации.

Предмет исследования – взаимодействие Федеральной налоговой службы и правоохранительных органов и методика предпроверочного анализа.

Задачи работы:

1.Изучить историю, теоретические аспекты и зарубежный опыт функционирования налогового контроля;

2.Проанализировать роль налогового контроля как инструмента управления доходами бюджета, оценить результаты его проведения определить резервы повышения эффективности;

3.Разработать пути совершенствования взаимодействия Федеральной налоговой службы и правоохранительных органов и предложить методику по изменению предпроверочного анализа.

При написании работы использовались аналитические и статистические методы. Методологической основой для написания работы послужили нормативные правовые акты по организации налогового контроля в РФ, а также научные статьи, подборки документов, посвященные налоговому контролю. Были изучены не только учебная литература, справочно-правовая система, электронные каталоги, но и дополнительные источники, в том числе газеты и журналы, где подробно рассматривается анализируемая тема.

1 Теоретические основы налогового контроля в России и за рубежом

1.1 История становления и развития налогового контроля в Российской Федерации

Важным элементом управления налоговой системой, который поддерживает стабильное функционирование экономики страны, является налоговый контроль. Необходимо обратить внимание на то, что налоговый контроль имеет очень глубокое начало и его аспекты можно рассматривать через историю становления налогового контроля, что подтверждает актуальность исследования проблемы становления и развития налогового контроля в России. Процесс развития налогового контроля неразрывно связано со становлением налоговой системы. Его деятельность также неотделима от развития государства и общества в целом. Появление государства влечет собой появление первых общественных потребностей, а также возникновения товарно-денежных отношений.

Основные этапы развития налогового контроля представлены в приложении таблице А.1.

Процесс развития государства несет собой изменения во всех сферах жизни общества, не исключением становится и экономическая. Постепенное формирование налогового контроля в России говорит об изменении в механизмах государства по сбору налогов и сборов. Важную роль так же играют и органы, которые занимались взиманием налогов. Анализируя вышенаписанное, в каждую эпоху налоговый аппарат менялся, модернизировались и его функции. Стоит так же отметить, что социально-экономическое и культурное развитие Российской Империи сыграло значительную роль.

1.2 Методические аспекты проведения налогового контроля в Российской Федерации

Налоговый контроль можно определить как особый организационно-правовой механизм, представляющий собой систему взаимосвязанных элементов, посредством которого обеспечивается надлежащее поведение обязанных лиц по уплате налогов и сборов, а также исследование и установление оснований для осуществления принудительных налоговых изъятий и применения мер ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Налоговый контроль как особый организационно-правовой механизм можно понимать как в широком, так и в узком смысле. В широком смысле налоговый контроль охватывает все сферы деятельности уполномоченных органов, включая осуществление налогового учета, налоговых проверок и другое, а также все сферы деятельности контролируемых субъектов, связанные с уплатой налогов и сборов (учет объектов налогообложения, соблюдение сроков и порядка уплаты налогов и сборов, порядок представления налоговой отчетности и т.д.). В узком смысле под налоговым контролем понимается только проведение налоговых проверок уполномоченными органами.

Целью налогового контроля является предупреждение и выявление налоговых правонарушений (в том числе налоговых преступлений), а также привлечение к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство.

Цели налогового контроля реализуются путем решения определенных задач: обеспечение экономической безопасности государства при формировании публичных централизованных и децентрализованных денежных фондов; обеспечения надлежащего контроля за формированием государственных доходов и рациональным их использованием; улучшение взаимодействия и координации деятельности контрольных органов в Российской Федерации; проверки выполнения финансовых обязательств перед государством и муниципальными образованиями со стороны организаций и

физических лиц; проверки целевого использования налоговых льгот; пресечения и профилактики правонарушения в налоговой сфере.

Субъектов контрольного налогового правоотношения можно разделить на две основные группы: контролирующие субъекты, т.е. налоговые и другие органы, олицетворяющие государство и реализующие его интересы, с одной стороны, и субъекты, подверженные контролю, — контролируемые субъекты, защищающие в ходе контрольных налоговых правоотношений свои частные интересы, с другой стороны. Контролирующими субъектами являются налоговые и таможенные органы. Контролируемыми субъектами являются налогоплательщики и плательщики сборов, а также налоговые агенты и банки [7].

Объектами налогового контроля являются движение денежных средств в процессе аккумулирования публичных денежных фондов, а также материальные, трудовые и иные ресурсы налогоплательщиков.

Предметом налогового контроля выступают валютные и кассовые операции, сметы предприятий, налоговые декларации, использование налоговых льгот, бухгалтерская документация и т. д.

Налоговый контроль реализуется посредством процедурно-процессуальной деятельности налоговых органов, основу которой составляют обоснованные конкретные приемы, средства и способы, применяемые при осуществлении контрольных функций.

Форма налогового контроля — это способ конкретного выражения и организации контрольных действий.

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных настоящим Кодексом.

При этом, при осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции Российской Федерации, Налогового Кодекса РФ, федеральных законов, а также в нарушение требования об обеспечении конфиденциальности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну.

Рассмотрим подробнее налоговую проверку. Налоговая проверка — это основная форма налогового контроля, представляющая собой комплекс процессуальных действий уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах и осуществляемая посредством сопоставления отчетных данных налогоплательщиков с фактическим состоянием его финансово-хозяйственной деятельности.

Существует два вида налоговых проверок — камеральная и выездная. Камеральная проверка — это проверка представленных налогоплательщиком налоговых деклараций и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, а также проверка других имеющихся у налогового органа документов о деятельности налогоплательщика, проводимая по месту нахождения налогового органа. Выездная в отличие от камеральной налоговой проверки, производится, как правило, по месту нахождения налогоплательщика и на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налоговой инспекции [8].

Провести выездную налоговую проверку возможно в любой организации и у любого индивидуального предпринимателя. Однако это требует не только больших денежных затрат, но и времени. Поэтому контролирующие органы приходят с выездной проверкой в первую очередь к тем, чья деятельность вызывает вопросы. Основным общедоступным документом, содержащим критерии для самостоятельной оценки налоговых рисков является Концепция планирования выездных налоговых проверок, утвержденная приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ3-06/333@. Критерии представлены на рисунке 1.

Камеральная проверка декларации по НДС, а также документов, представленных в налоговый орган, и документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся в распоряжении контролеров, проводится в течение двух месяцев со дня представления названной декларации. Выездная проверка налогоплательщика проводится так же в течение двух месяцев, однако в некоторых случаях может быть увеличена до четырех или шести месяцев.

В рамках проверки реализуется ряд регламентированных законодательством мероприятий. В мероприятия налогового контроля включаются: инвентаризация; осмотр; допрос; истребование документов и/или информации; выемка предметов, документов; экспертиза; вызов в качестве свидетеля; привлечение переводчика; получение экспертного заключения.

Инвентаризация проводится с целью проверки достоверности данных, содержащихся в документах налогоплательщика. Осмотр проводится для полноты отражения обстоятельств, может включать территорию, документы и предметы налогоплательщика. В некоторых случаях проводится допрос свидетеля, если он обладает ценными для дела данными. Истребовать документы имеет право должностное лицо, если они необходимы при налоговой проверке. Для достаточно количества доказательств и подтверждения фактов хозяйственной деятельности может быть использована выемка предметов и документов. Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, если в ней имеется необходимость. Вызвать в качестве свидетеля налоговые органы могут любое физическое лицо, которому известны какие-либо важные для налоговой проверки факты. Переводчика привлекают на договорной основе для понимания иностранного языка или знаков немого или глухого физического лица. Эксперт делает письменное заключение на основе проведенных им исследований.

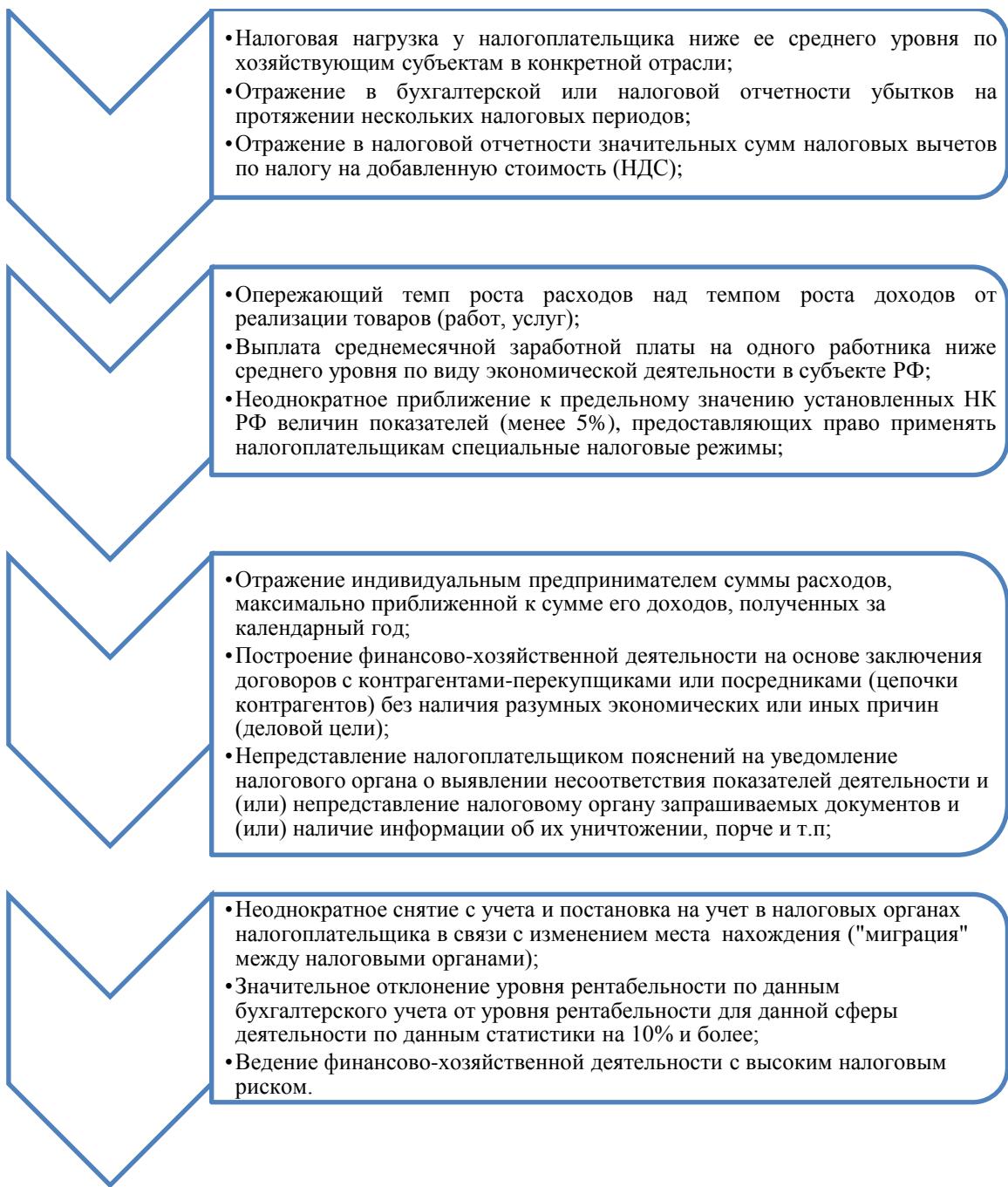


Рисунок 1- Критерии самостоятельной оценки рисков
для налогоплательщиков

Выделяют несколько видов налогового контроля.

- 1.По видам налоговый контроль делится по времени проведения, субъектам, по месту проведения.
- 2.В зависимости от времени проведения: предварительный; текущий (оперативный); последующий.

Предварительный налоговый контроль проводится до отчетного периода по конкретному виду налога либо до решения вопроса о предоставлении налогоплательщику налоговых льгот, изменении сроков уплаты налогов и т.д. Например, в Швеции институт «фискальный рескрипт» представляет собой выдачу комиссией по налоговому праву предварительного заключения о налоговых последствиях той или иной сделки. Предварительное заключение может быть запрошено как налогоплательщиком, так и налоговой администрацией; оно является обязательным для налоговых органов и применяется при налогообложении при условии, что соответствующий налогоплательщик пожелает этого

Текущий налоговый контроль проводится во время отчетного налогового периода. Особенностью текущего налогового контроля является его проведение в ходе реализации хозяйственных или финансовых операций, т.е. в процессе ежедневной работы налогоплательщиков. Данный вид контроля основывается на бухгалтерском и налоговом учетах, первичных документах, инвентаризациях, порядке ведения кассовых операций, что позволяет и контролирующим органам, и подконтрольным субъектам быстро реагировать на изменения в финансовой деятельности.

Последующий налоговый контроль проводится после завершения отчетного периода путем анализа и ревизии бухгалтерской и финансовой документации. Главной целью последующего налогового контроля является оценка своевременности и полноты исполнения налоговой обязанности со стороны фискально обязанных лиц. Основным критерием последующего налогового контроля следует считать максимальную полноту охвата проверками, ревизиями и другими методами всех сторон финансово-хозяйственной деятельности подконтрольного субъекта.

3. В зависимости от субъекта: налоговых органов; таможенных органов; органов внутренних дел; следственных органов.

4. В зависимости от места проведения: выездной — в месте расположения налогоплательщика; камеральный — по месту нахождения налогового органа.

Целью камеральной и выездной налоговых проверок является контроль над соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах [9].

Нормативно-правовая база проведения налогового контроля в РФ представлена рядом документов различных уровней, которые представлены в таблице 1.

Таблица 1- Ключевые документы налогового контроля [10]

| Ключевые документы налогового контроля | Предмет регулирования |
|--|--|
| Конституция РФ | Статья 57 |
| Налоговым кодексом РФ | Общие положения о налоговом контроле |
| Приказ Минфина РФ N 20н, МНС РФ N ГБ-3-04/39 от 10.03.1999 «Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке» | Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке |
| Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок" | Создание единой системы планирования выездных налоговых проверок |
| Письмо ФНС России от 10.07.2018 № ЕД-4-15/13247 | Признаки фирм-однодневок |
| Приказ ФНС России от 25.01.2018 № ММВ-7-20/44@ «Об утверждении перечня информации и (или) документов, порядка, формы и формата их предоставления оператором фискальных данных налоговым органам при проведении ими контроля и надзора» | информации предоставляемых при проведении налоговых проверок |
| Закон РФ от 21.03.1991 N 943-1 (ред. от 09.11.2020) "О налоговых органах Российской Федерации" | Задачи, права, ответственность, иные вопросы деятельности налоговых органов |

Окончание таблицы 1

| Ключевые документы налогового контроля | Предмет регулирования |
|---|---|
| Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 N 506 (ред. от 17.08.2021) "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2021) | Общие положения, полномочия, организация деятельности ФНС |
| Приказ ФНС России от 21.03.2017 N ММВ-7-20/232@ "Об утверждении Порядка ведения кабинета контрольно-кассовой техники" (Зарегистрировано в Минюсте России 26.07.2017 N 47534) | Порядок ведения кабинета контрольно-кассовой техники |

Методы налогового контроля — это совокупность приемов и способов, с помощью которых контролирующие органы осуществляют налоговый контроль. При проведении налогового контроля уполномоченные органы применяют общенаучные методы: диалектический подход; принципы логического и системного анализа; методы экономического анализа и статистических группировок; визуальный осмотр; выборочная проверка документов и другое [11].

1.3 Обзор зарубежного опыта проведения налогового контроля

Одной из основных целей налогового контроля является обеспечение своевременности, полноты и правильности исчисления и внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов. Достижение данной цели способствует развитию социальной сферы, увеличению роста предпринимательской и инвестиционной активности. Налоговый контроль в России должен совершенствоваться и служить повышению эффективности контрольной работы с учетом положительного зарубежного опыта в данной области. Безусловно, внедрение международных наработок должно происходить с учетом менталитета населения, экономической и политической

ситуации, а также особенностей национального законодательства о налогах и сборах.

Рассмотрим более подробно примеры осуществления налогового контроля в странах Европы и США. В Швеции и Норвегии сотрудники налогового органа могут получать доступ к электронным базам бухгалтерского и налогового учета при проверках налоговых деклараций. Во Франции, Швейцарии, а также других странах Европы налоговый орган имеет доступ к базе данных в любое время и при любых обстоятельствах. Данная система во многом упрощает работу сотрудникам, позволяет снижать бумажный документооборот. Что касается России, то таким правом можно пользоваться только в определенных ситуациях. Поэтому в РФ остро стоит вопрос о важности введения доступа сотрудников к информационным базам данных, а также о возможности просмотра операций, которые происходят на банковском счете налогоплательщика. Конечно, в первую очередь, данный вопрос необходимо проработать на законодательном уровне, четко определить круг лиц для доступа к базам, а также разработать порядок доступа [12].

Европейский союз не создает единую систему налогообложения для всех стран. Сумма налогов и их собираемость контролируется правительством государства, однако Европейский союз создает единые налоговые правила, чтобы обеспечить: свободный поток товаров, услуг и капитала по Европе; развитие здоровой конкурентоспособной среды на рынке [13].

За рубежом огромное внимание отводится налоговой культуре и грамотности. Так политика налогового контроля побуждает иностранных граждан добровольно уплачивать налоги и сборы. Благодаря модернизации налоговой системы в Соединенных Штатах Америке, показатель добровольной уплаты налогов достиг 85 %, что на взгляд автора, достаточно высоко и продуктивно.

Франция так же является представителем добровольной уплаты налогов. Здесь данный механизм отложен благодаря высокому доверию к профессионализму сотрудникам налоговой службы, благодаря четко

проработанной системе контроля, а также благодаря введению простых для граждан в понимании правил налогообложения. Так, во многих странах совершенствование взаимоотношений между налогоплательщиками и органами налоговых служб повлияло на улучшение функционирования налогового контроля. Развитые страны на практике все чаще приходят к тому выводу, что необходимо выстраивать доверительные взаимоотношения, которые будут опираться на описанные выше принципы. Это повлияет на стремление налогоплательщиков уплачивать налоги, что приведет к росту и своевременному пополнению бюджета государства.

В настоящее время существует две учетных систем: континентальная и англо-американская. Познакомимся с ними поближе. Главной особенностью континентальной системы является то, что любой отчет должен быть составлен в интересах государства в лице налоговых органов. Существует детальная регламентация учета со стороны налоговых властей. Данная система находится в высокой зависимости от банковского сектора и государства. Континентальная модель применяется в большинстве случаях в странах Европы: Австрия, Бельгия, Франция, Греция, Испания, Италия, Норвегия, Германия, Швейцария. В англо-американской модели любой финансовый отчет составляется в интересах собственника, исходя из требований объективного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности. Система ориентирована на нужды инвесторов и кредиторов компаний, здесь применяется профессиональное регулирование бухгалтерского учета, а не государственная регламентация. Такие страны, как США, Великобритания, Канада, Австралия, Нидерланды используют названную выше систему.

Рассмотрим в таблице 2 методы отбора налогоплательщиков для дальнейших контрольных мероприятий, применяемые в зарубежных практиках.

Таблица 2-Особенности проведения налогового контроля во Франции и Германии

| Страна | Особенности проведения налогового контроля |
|---------------|---|
| Германия | <p>Немецкая система рационального отбора налогоплательщиков является по праву самой эффективной и результативной. В ней используется два метода: случайный и специальный отбор. В случайному отборе выбор объектов для проведения контрольных мероприятий основывается на применении методов статистической выборки; специальный отбор – обеспечивает выборку налогоплательщиков, у которых вероятность обнаружения налоговых нарушений является наиболее высокой по результатам анализа всей имеющейся в налоговом органе информации о налогоплательщике.</p> <p>По итогам отбора проверки подвергаются те компании, которые относятся к приоритетным. В Германии для определения факта отношения компании к приоритетной или нет существуют определенные критерии: крупные предприятия (налоговая проверка таких организаций должна осуществляться не реже одного раза в год, но не чаще одного раза в шесть месяцев); предприятия, на которых произошли организационные структуры; предприятия, не подвергавшиеся проверке в течение длительного времени. При отборе данных организаций частично используется способ случайной выборки, однако выбранные предприятия подлежат глубокому предпроверочному анализу, основываясь на материалах документов, имеющихся у сотрудников налогового органа. Используя данные предпроверочного анализа специалистом налоговой службы, составляется программа предстоящей проверки. Она включает в себя основные задачи проверки, а также вопросы, которые не были затронуты в предыдущих проверках [14].</p> |
| Франция | <p>Во Франции создаются обособленные налоговые центры в каждом из департаментов. Налоговый центр берет на себя ответственность за организацию и проведение налоговых проверок, рассматривает поданные налоговые декларации, а также отправляет уведомления налогоплательщикам с информацией, касающейся порядок и сроки уплаты налогов. Налоговые сотрудники Франции так же могут осуществлять камеральные проверки и выездные. При камеральных проверках анализируются поданные декларации, а выездная проверка осуществляется только в случае выявления серьезных</p> |

Окончание таблицы 2

| Страна | Особенности проведения налогового контроля |
|---------------|---|
| Франция | <p>нарушений. К выбору организации для проверки подходят комплексно, в том числе опираясь на критерии риска. Для начала определяются компании, в которых ранее выявляли нарушения, а далее проводится сбор информации от осведомителей.</p> <p>Налогоплательщики Франции имеют одну привилегию: они могут доказать правоту и неправомерность выводов, которые были сделаны как по результатам камеральной, так и выездной проверки. Помимо обращения в суд или налоговую администрацию, они могут прибегнуть к помощи специальной комиссии, членами которой являются представители органов судебной власти, налоговой администрации, а также коммерции. Глава такой комиссии судья.</p> <p>Рассмотрение спорного вопроса в такой комиссии является одним из важнейших элементов досудебной процедуры. По итогам работы инспекции в большинстве случаев выигрывает налогоплательщик, однако на практике бывают и исключения.</p> |

Анализируя рассмотренные выше системы и делая выводы, исходя из накопленного опыта зарубежных стран, можно сделать вывод, что обязательными элементами любой высокоразвитой системы налогового администрирования являются: 1) совершенствование взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками; 2) использование высокоэффективной методики отбора налогоплательщиков для проведения контрольных мероприятий, предоставляющей возможность использовать наиболее рациональное направление использования ограниченных кадровых и материальных ресурсов налоговых органов, добиться максимальной результативности налоговых проверок при минимальных затратах усилий и средств; 3) использование эффективных форм, приемов и методов налоговых проверок, основанных, как на разработанной налоговым ведомством единой комплексной стандартной процедуре организации контрольных проверок, так и на прочной законодательной базе; 4) использование системы оценки работы налоговых инспекторов, позволяющей объективно учесть результаты

деятельности каждого из них, эффективно распределять нагрузку при планировании их деятельности.

Завершая обзор зарубежного опыта действия налогового контроля, можно сформировать несколько выводов. Совершенствование и развитие налогового администрирования является наиважнейшей областью налогообложения. Особое внимание следует уделять улучшению и формированию эффективности камеральных и выездных налоговых проверок. В целях укрепления результативности контрольных мероприятий, необходимо: усовершенствование налоговых процедур по применению административно-налоговых санкций, повышение уровня аналитической составляющей при организации камерального контроля, совершенствование методики отборочной процедуры налогоплательщиков [49].

Для развития качества налогового контроля можно позаимствовать элементы зарубежной практики. Стоит обратить особое внимание на условия добровольной уплаты налогов, а также внедрить механизмы автоматизации и виртуализации в процессы налогового контроля.

2 Анализ проведения налогового контроля в Российской Федерации

2.1 Роль налогового контроля как инструмента управления доходами бюджета

Налоговое администрирование представляет собой систему управления налоговыми отношениями, а именно, деятельность налоговых органов (в соответствии с их полномочиями) по осуществлению контроля за соблюдением налогового законодательства РФ предприятиями и физическими лицами.

Так налоговое администрирование представляет собой систему мероприятий, которые осуществляет Правительство Российской Федерации и иные федеральные органы исполнительной власти, направленных на оптимизацию налоговой составляющей доходной части консолидированного бюджета РФ.

При этом к системе мероприятий налогового администрирования относятся: планирование объемов налоговых поступлений в бюджет; подготовка федеральных программ единой финансовой и налоговой политики РФ; подготовка в рамках законодательной инициативы Правительства Российской Федерации проектов федеральных законов о налогах и налогообложении.

Основными элементами механизма налогового администрирования являются: формирование налоговой политики и ее разработка на перспективу, формирование фискальной политики; сбор и анализ информации; мониторинг состояния дел в области налогов и сборов; налоговое планирование и прогнозирование; налоговое регулирование; оказание государственных услуг в области налогов и сборов; налоговый контроль; превенция и выявление налоговых правонарушений; привлечение к ответственности лиц за совершение налоговых правонарушений.

Одним из основных методов налогового администрирования является налоговый контроль. Налоговый контроль - важнейшая задача налогового

администрирования, и в настоящее время является единственным способом предупреждения нарушений законодательства о налогах и сборах. Так и к законодательству, и к осуществлению налогового контроля уделяется достаточно большое внимание: принимаются меры по повышению его эффективности, рассматриваются новые законопроекты для реформирования системы налогового администрирования, улучшения материально-технического и кадрового обеспечения налоговых органов и другое [15].

Так, налоговый контроль является неотъемлемой составляющей повышения эффективности налогового администрирования. Проблему повышения эффективности налогового администрирования в современные дни не оставляет без внимания ни один экономический деятель. Она приобретает большую значимость, потому что прямо влияет на собираемость налогов и пополняемость бюджетов, а также на устранения налоговых правонарушений, что в будущем приводит к бюджетным потерям.

Рассмотрим, через какие механизмы возможно повысить уровень налогового администрирования. Самым истинным и универсальным инструментом является фискальная роль налоговой системы. Фискальная функция налогов отвечает за формирование доходной части бюджета, то есть за поступления налогов в запланированных объемах.

Фискальная эффективность зависит от двух важных составляющих: налоговый потенциал и администрирование. Под налоговым потенциалом понимается возможность обеспечить бюджет необходимым уровнем налоговых поступлений. А администрирование включает в себя эффективность работы уполномоченных налоговых органов, сюда можно отнести качество и количество налоговых проверок. Отсюда можно сделать вывод, что фискальная роль налогов напрямую связана с эффективностью налоговых проверок. Если эффективность налоговых проверок растет, растет казна, соответственно налоговое администрирование выполняет работу на достаточно высоком уровне.

Попытаемся рассмотреть данный тезис на практике.

Фискальная эффективность (ФЭ) налоговой системы или конкретного налога количественно может быть оценена как отношение абсолютного объема налоговых поступлений к расходам на налоговое администрирование [16].

Рассмотрим показатели фискальной эффективности за последние пять лет в таблице 3.

Таблица 3- Показатели фискальной эффективности налоговой системы РФ за 2016–2021 годы

| Год | Налоговые доходы консолидированного бюджета РФ, млрд р. | Расходы консолидированного бюджета РФ, млрд р. | Фискальная эффективность, р./р. |
|------|---|--|---------------------------------|
| 2016 | 14482 | 14916 | 0,97 |
| 2017 | 17075 | 19512 | 0,88 |
| 2018 | 21328 | 21116 | 1,01 |
| 2019 | 22737 | 22867 | 0,99 |
| 2020 | 21013 | 25554 | 0,82 |
| 2021 | 28535 | 21520 | 1,33 |

Нормой фискальной эффективности принято считать 60-80 денежных единиц. Если проанализировать таблицу, то получившиеся показатели очень малы. Увеличить ФЭ можно с помощью повышения собираемости налогов и снижения расходов. В данном случае можно сделать вывод о необходимости оптимизации налогового администрирования с точки зрения соотношения затрат и доходов.

Понятия налоговый потенциал и налоговое администрирование стоит уметь разводить. Если налоговое администрирование зависит только от деятельности государственных органов, то фискальная эффективность подвержена конкретным общественно-политических и историческим условиям, а также влиянию макроэкономических факторов. Например, в периоды обострения экономического кризиса в результате падения доходов налогоплательщиков происходит ощутимое снижение налоговых поступлений, но при этом затраты на администрирование остаются, как правило, на прежнем уровне. Вследствие этого фискальная эффективность демонстрирует

тенденцию к снижению [17]. В 2016 году ФЭ составляет 0,97 денежных единиц, что может быть объяснено экономическим кризисом, падением курса рубля. Наименьший показатель можно наблюдать в 2020 году, что связано с пандемией короновирусной инфекции: большими затратами на борьбу с вирусом, поддержку семей с детьми и т. д.

Рассмотрим, как связаны налоговые поступления с количеством налоговых проверок на рисунке 2.

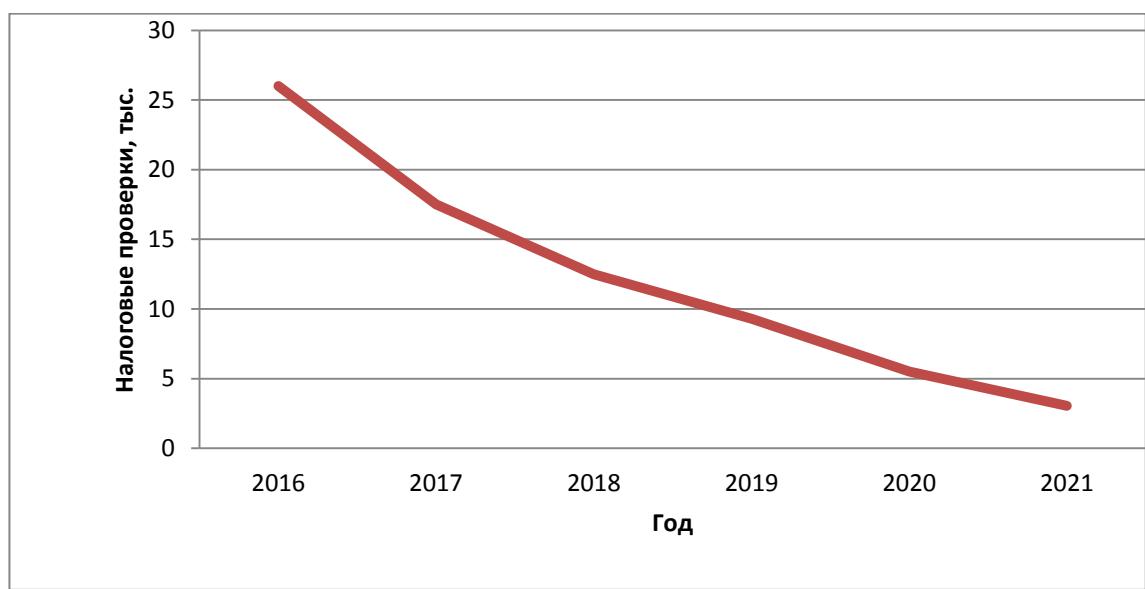


Рисунок 2-Количество налоговых проверок за 2016–2020 годы

Анализируя результаты, количество выездных налоговых проверок с каждым годом уменьшается. Прежде всего это связано с политикой Федеральной налоговой службы, которая направлена на уменьшение выездного налогового контроля, открытый диалог с налогоплательщиками и на побуждение к добровольному исполнению своих налоговых обязательств. Больше времени стали уделять комплексному анализу финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, выявляя сомнительные операции и отклонения в показателях по отрасли. Выездная налоговая проверка стала крайне редким мероприятием, так как это затратно по многим показателям и к тому же неэффективно для бизнеса. С помощью такого подхода в 2019 году контрольно - аналитическая работа позволила без выхода

на выездную налоговую проверку побудить налогоплательщиков, применяющих агрессивные схемы ухода от налогообложения, добровольно уплатить 117 миллионов рублей, что на 19,1 миллионов рублей больше, чем годом ранее. Помимо того, сокращение выездных налоговых проверок связано с увеличением финансирования на каждую проверку, что положительно влияет на эффективность работы налогового органа [18]. Эффект от новой политики ФНС будет освещен более детально в следующем параграфе.

Корректировка деятельности ФНС не единственное изменение для улучшения условий налогоплательщиков. С 1 января 2017 г. полномочия по администрированию страховых взносов переданы налоговым органам. Были определены меры по созданию единой системы администрирования налоговых, таможенных платежей и страховых взносов.

Рассмотрим, как изменились поступления по страховым взносам после нововведений.

Таблица 4-Поступления по страховым взносам за 2016–2021 годы

| Фонд | Год | 2016 | Прирост за 2017 год, % | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
|--|------------|-------------|---------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| ОСС (Обязательное социальное страхование), млрд. руб. | | 5316 | +9,1 | 5800 | 6417 | 7039 | 7199 | 8092 |
| ПФР (Пенсионный фонд России), млрд. руб. | | 4130 | +8,7 | 4490 | 4958 | 5405 | 5456 | 5974 |
| ФОМС (Федеральный фонд обязательного медицинского страхования), млрд. руб. | | 1006 | +8 | 1087 | 1201 | 1323 | 1390 | 1541 |

Окончание таблицы 4

| Фонд | Год | 2016 | Прирост за 2017 год, % | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
|---|------------|-------------|---------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| ФСС социального страхования), руб. | (Фонд | 178 | +24,7 | 223 | 258 | 311 | 352 | 577 |

Поступления страховых взносов на обязательное социальное страхование, администрируемых ФНС России, в 2017 году составили 5 799,9 млрд. рублей, что на 9,1%, или на 483,2 млрд. рублей больше 2016 года и на 90,5 млрд. рублей больше сумм, учтенных в бюджетах Фондов на 2017 год (5 709,3 млрд. рублей). В последующих годах тенденция роста сохраняется. Улучшить динамику удалось за счет комплексных мер, одной из которых является усиленная работа по легализации заработной платы. На комиссиях с участием налогоплательщиков рассматриваются вопросы неуплаты или занижения сумм налога на доходы физических лиц и страховых взносов. Стоит отметить 2021 год, в котором поступления по страховым взносам максимальны. Это объясняется изменением механизма исчисления. С 1 января 2021 года зачетный механизм заменяется на механизм прямых выплат. Для работодателей отмена зачетного принципа означает, что страховые взносы на обязательное социальное страхование теперь не уменьшаются на сумму произведенных расходов, а уплачиваются в Фонд социального страхования в полном 100%-ом объеме [19].

2.2 Оценка результатов проведения налогового контроля в Российской Федерации с 2016 по 2021 годы

Федеральная налоговая служба (ФНС России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и

надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и страховых взносов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, за производством и оборотом табачной продукции, за применением контрольно-кассовой техники, а также функции органа валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов [1].

По состоянию на 01.01.2017 штатная численность сотрудников ФНС составляла 53102 человека. В сфере контрольной работы задействуются сотрудники отделов выездных и камеральных проверок, а также отделов оперативного контроля.

В настоящее время проблема оценки эффективности работы налоговых органов имеет особую актуальность.

Как правило, при оценке результативности полученного результата сравнивают полученные показатели с плановыми, а также учитывают материальные, технические и трудовые ресурсы. Но о результатах налогового контроля нельзя говорить без учета последствий, которые налоговая проверка оказала на налогоплательщика и его деятельность. В то же время необходимо обязательно учитывать затраты на проведение налоговой проверки и соизмерять их с полученным результатом, делая вывод об эффективности или неэффективности работы контрольных органов. В этой связи можно рассмотреть налоговый крест, который отражает количество выездных проверок и сумм выявленных нарушений.

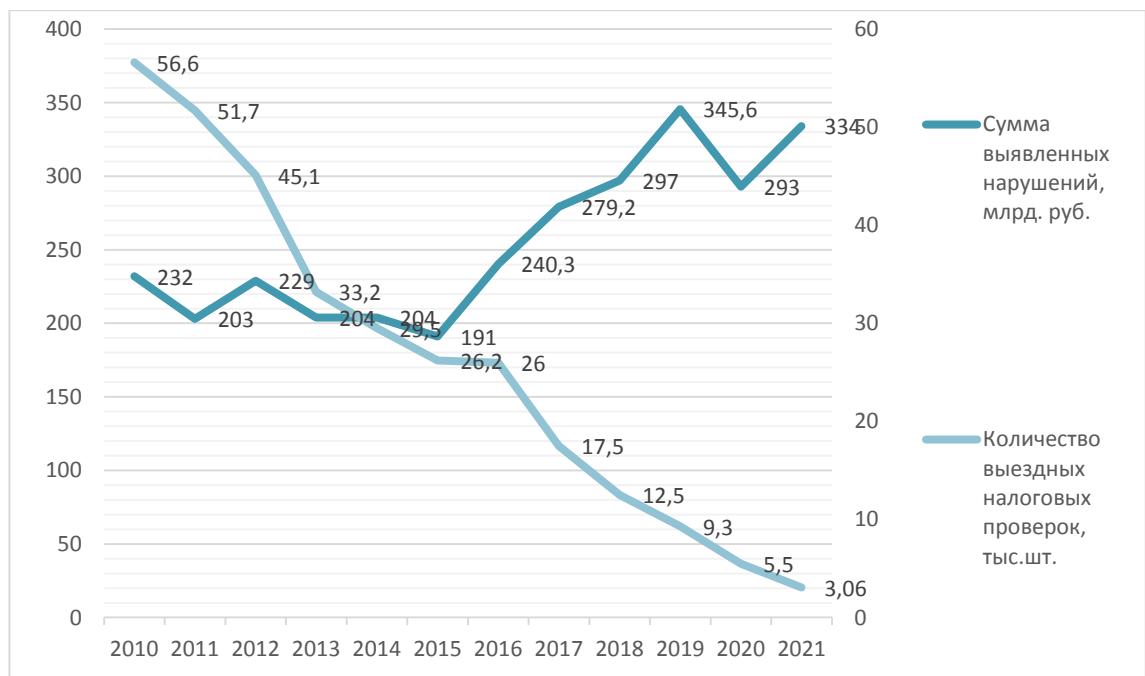


Рисунок 3-Динамика количества и эффективности выездных налоговых проверок

Таким образом, можно подтвердить тезис, выдвинутый в параграфе 2.1 о том, что сокращение налоговых проверок не отражается на их эффективности. В каждом последующем году количество проверок сокращается, однако суммы по результатам контрольно-аналитической работы возрастают. Максимальная сумма поступлений наблюдается в 2019 году и составляет 345,6 миллиардов рублей. В 2020 году количество поступлений сокращается на 52,6 и составляет 293 миллиарда рублей, что может быть связано с начавшейся пандемией короновирусной инфекции. Однако, стоит оценить работу ФНС за 2020 год по достоинству, исходя из доклада руководителя службы Д.В. Егорова: «В результате в 2020 году ФНС России оказалось чуть ли не единственным ведомством, которое смогло использовать компетенции и технологии, создаваемые изначально для налогового администрирования, для быстрой реализации институтов поддержки граждан и бизнеса в условиях противоковидных ограничений». В 2021 году количество налоговых проверок продолжает снижаться, однако сумма выявленных нарушений достигает 334 млрд. руб.

Так же для оценки качества работы налоговых органов можно рассмотреть суммы доначислений по результатам камеральных проверок.

Таблица 5-Динамика сумм доначислений по камеральным проверкам за 2016–2021 годы

| Год | Доначислено по результатам камеральных проверок, млрд. руб. | Абсолютное изменение по сравнению с предыдущим годом, млрд.руб | Изменение по сравнению с предыдущим годом, % |
|------|---|--|--|
| 2016 | 28,05 | - | - |
| 2017 | 56,1 | 28,05 | +50 |
| 2018 | 80 | 23,9 | +70,1 |
| 2019 | 37,7 | -42,3 | -116,2 |
| 2020 | 52,4 | 14,7 | +72,3 |
| 2021 | 89,2 | 36,8 | +46,7 |

Как видно из таблицы, во всех годах произошли доначисления в бюджет Российской Федерации в достаточно крупных размерах. Однако, в 2019 году наблюдается снижение суммы доначислений на 42,3 миллиарда рублей. Максимальный размер поступлений произошел в 2018 году и достиг 80 миллиардов рублей.

Так же предлагаю рассмотреть качество работы ФНС в отношении предоставляемых организациями сведений. Исключить из Единого государственного реестра юридических лиц (далее - ЕГРЮЛ) организацию может только ФНС, динамика исключений представлена в таблице 6.

Таблица 6- Динамика исключений из ЕГРЮЛ за 2016-2020 годы

| Год | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|---------------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|
| Количество исключенных компаний | 654 000 | 503 493 | 330 000 | 560 000 | 546 400 |

ФНС России проводит качественную работу по обеспечению достоверности ЕГРЮЛ. Как видно из таблицы, ежегодно из реестра исключаются около полумиллиона компаний, которые вносят недостоверные

сведения. Сотрудники налогового органа предупреждают организации о том, что, если в отношении их есть пометка о недостоверности, компания может самостоятельно подать актуальные сведения в реестр. Эта мера может предотвратить исключение компании из ЕГРЮЛ. Деятельность ФНС по проверке сведений об организации помогает добросовестным налогоплательщикам снизить риски взаимодействия с опасным контрагентом.

Применение риск-ориентированного подхода при выборе объектов для проведения выездных проверок, использование всех инструментов, предоставленных действующим законодательством, детальный анализ зон риска и получение информации из внешних источников создало условия для повышения эффективности проведения выездных налоговых проверок юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой. Динамику изменения количества выездных проверок и средней эффективности одной выездной проверки можно увидеть в таблице 7 [21].

Таблица 7-Динамика изменений эффективности выездной проверки за 2016–2021 годы

| Год | Количество выездных налоговых проверок, тыс. | Эффективность одной выездной проверки, млн. руб. | Изменение эффективности одной выездной проверки, % |
|------|--|--|--|
| 2016 | 26 | 13,7 | - |
| 2017 | 17,5 | 15,7 | ▲ 14 |
| 2018 | 12,5 | 22 | ▲ 40 |
| 2019 | 9,3 | 21,7 | ▼ 2 |
| 2020 | 5,5 | 20 | ▼ 8 |
| 2021 | 3,06 | 22 | ▲ 10 |

Начиная с 2017 года, эффективность одной выездной проверки начинает возрастать. По итогам 2018 года всего проведено 12,5 тыс. выездных налоговых проверок, а эффективность одной выездной проверки возросла в 1,4

раза и составила 22 млн. руб. В 2019 и 2020 годах наблюдается небольшой снижение эффективности проверки на 2 и 8 % соответственно. В 2021 году эффективность снова возрастает на 10 %. Эффективность выездной налоговой проверки находится путем отношения сумм выявленных нарушений к количеству проведенных выездных проверок.

Таким образом, анализируя собранные данные можно сделать следующие выводы. Эффективность налогового администрирования растет вследствие роста качества налоговых проверок. Последовательная реализация стратегии приоритетного применения аналитической составляющей контрольной работы, посредством использования современных автоматизированных аналитических инструментов, приносит ощутимые результаты, в том числе в стабильном росте поступлений по контрольно-аналитической работе.

2.3 Резервы повышения эффективности налогового контроля

Современная жизнь постепенно становится невозможной без применения информационных технологий. Они играют огромную роль в жизни всего человечества, упрощая многие процессы и убыстряя их. Цифровизация коснулась всех сфер жизни общества, исключением не стала и экономика. Появилось даже такое понятие, как цифровая экономика.

Несмотря на это, цифровой аппарат в Российской Федерации сформирован слабо и требует модернизации и совершенствования, однако какие-то изменения все же произошли. Предлагаю рассмотреть резервы повышения эффективности налогового контроля в условиях цифровой реальности. Однако для начала нужно отметить некоторые аспекты, требующие модернизации.

Первый, выделенный мною недочет, касается некоторый мероприятий налогового контроля. Много нарушений возникает во время проведения таких мероприятий налогового контроля, как допрос, выемка предметов и документов. В некоторых случаях возникает ситуация, когда допрос

затягивается по времени из-за того, что свидетель на него не является. Помимо этого, не всегда допрос имеет высокую доказательность. Как следствие, вытекает проблема результативности проведения допроса, как со стороны работников налогового органа, так и со стороны налогоплательщика. Так же, такое мероприятие налогового контроля, как выемка документов и предметов может быть опасна для организаций.

Информационная асимметрия между государственным органом и налогоплательщиком возникает в ключе критериев риска. Как известно, существует 12 общедоступных рисков, под которые может попасть любой налогоплательщик, однако, ссылаясь на источник, на практике их 80, и знает о них только ФНС. Рассмотрим эволюцию рисков.

2011-12 критерии отбора для выездных налоговых проверок

Рисунок 4 - Эволюция налоговых рисков

Отсюда вытекает проблема некомпетентности налогоплательщиков по данному вопросу из-за непредоставления информации. Так, плательщики могут попасть в группу риска, даже не зная о своем нарушении. Важно отметить тот момент, что планы выездных проверок недоступны по решению законодательных органов власти. Юристы отмечают важность владения данной информацией, потому что таким образом налогоплательщик сможет

самостоятельно корректировать ошибки и понимать причину назначения выездной проверки. Знание критериев даст возможность исправить ошибки вовремя и избежать проверки. Поэтому, современные юристы предлагают обновить Концепцию системы планирования выездных проверок, утвержденных приказом ФНС России от 30 мая 2007 года. Как следствие, сократится число выездных налоговых проверок [22].

Следующее, на что хочется обратить внимание — это камеральные проверки. Во-первых, в ходе камеральной проверки иногда могут применяться дополнительные мероприятия налогового контроля, которые способны оказаться влияние, направленное на удлинение сроков контроля. Во-вторых, некоторые эксперты указывают на необходимость упростить процедуру камерального контроля, путем введения обязательных проверок в отношении тех налогоплательщиков, которые декларируют суммы налогов к уменьшению. Кандидат юридических наук Е.В. Малахаткина предлагает дополнить Налоговый кодекс специальными проверками фирм-однодневок, расширяя и усиливая роль и значения проверок, проводящих по месту нахождения налогового органа. Так же хочется обратить внимание на тот факт, что камеральные проверки не раскрывают весь свой потенциал. Они, охватывая всех налогоплательщиков, должны обеспечить качество и скорость реагирования на встречающиеся в отчетности отклонения и ошибки и послужить первоисточником о плательщиках, чья деятельность вызывает подозрения [23]. В качестве примера проблемы в отношении камеральных проверок можно привести два документа: НК РФ и Федеральный закон № 137. Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ установил, что налоговый орган не вправе требовать дополнительные сведения и документы, за исключением тех случаев, когда документы (в соответствии с нормами НК РФ) должны представляться вместе с налоговой декларацией. Однако, пункт 6 ст. 88 НК РФ закрепляет право налоговых органов истребовать у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие правомерность их использования. При возмещении или

возврате налога на добавленную стоимость налогоплательщики также обязаны по требованию налогового органа представить документы, подтверждающие право на возмещение или возврат НДС (п. 8 ст. 88 НК РФ).

Итак, рассмотрим, что уже было сделано и какие резервы по совершенствованию налогового контроля еще можно использовать.

На сайте ФНС был создан «Личный кабинет налогоплательщика», где пользователь имеет возможность общаться с окружающими электронно и узнавать необходимую информацию. Только в данном случае налогоплательщик может осуществлять коммуникации с представителями налогового органа, получать нужные документы, уточнять свои задолженности, узнавать нововведения в законодательстве и получать консультации по возникающим вопросам. Электронный сервис «Налогообложение в Российской Федерации» за последнее время дополнен такими информационными ресурсами, как «Налоговый кодекс», позволяющий получать актуальную информацию о законодательстве, «План-график НПА ФНС России» и «План-график НПА МинФина России», «Сведения о судебных постановлениях по делам о непризнании недействительными НПА», где публикуются судебная практика и последние совершенствования налогового законодательства.

Уже более трех лет используется система, созданная налоговыми органами, «АСК НДС-3». Этот программный комплекс расширил возможности анализа налоговых услуг и предоставил более широкий спектр операций по счетам налогоплательщиков. Помимо этого, появилась система Big Data (больших данных), она позволяет создавать персонализированные услуги.

В 2019 года был создан ресурс «Налог-3», где хранятся все данные о налогоплательщике, что позволяет снизить время на поиск информации о налогоплательщике перед осуществлением налогового контроля.

Казалось бы, что на сегодняшний день существует уже много новшеств в цифровизации налогового контроля, однако вопрос о повышении его результативности не теряет актуальность. Модернизация налогового контроля включается несколько стадий:

1) Создание веб-сайтов, упрощающих систему функционирования налогового контроля. Учитывая динамику развития цифровизации в области экономики, необходимо постоянно совершенствовать уже существующие приложения. В качестве примера можно привести автоматизированную информационную систему ФНС «Налог-4», которая будет учитывать динамическое внешнее окружение и импортозамещение.

2) Создание мобильных приложений для комфорта налогоплательщиков, таких как «Налоги ФЛ». Приложения должны быть ориентированы на получение информации о начисленных и уплаченных налогах, о задолженностях, о налоговых документах и т.д.

3) Создание к 2025 году адаптивной платформы для упрощения отслеживания деятельности налогоплательщика органами ФНС. Это позволит вести учет новых налогоплательщиков и повысит результативность налогового контроля.

Стоит заострить внимание на достаточно новой процедуре – налоговый мониторинг. Это новая форма налогового контроля, которая обеспечивает обмен информацией в онлайн режиме. Налоговый орган имеет доступ к налоговой и бухгалтерской отчетности налогоплательщика, что позволяет быстро согласовывать информацию по налогообложению совершенных операций. Данный механизм позволяет снизить объем запрошенных документов и сосредоточиться на тех операциях, которые попадают в зону риска. Такая форма взаимодействия упрощает процедуру выявления риска на ранней стадии и помогает быстро урегулировать спорные моменты. Налоговый мониторинг или «горизонтальный мониторинг» широко применяется во всем мире. С каждым годом количество компаний, участвующих в налоговом мониторинге, в России растет. В 2016 году этот режим применяли только 6 компаний, а с 1 января 2021 года налоговый мониторинг проводится в отношении уже 209 компаний [50].

Распространение налогового мониторинга и снижение порога для вхождения в налоговый мониторинг – одно из предложений по

совершенствованию налогового контроля. Однако, некоторые преобразования уже произошли. С 1 июля 2021 году вступили в силу изменения, внесенные Федеральным законом от 29.12.2020 года № 470-ФЗ. Были снижены обязательные суммовые критерии для перехода организаций на налоговый мониторинг: по доходам и активам с 3 млрд рублей до 1 млрд рублей, по налогам с 300 млн рублей до 100 млн рублей (с учетом НДФЛ и страховых взносов).

В целях улучшения качества администрирования налогового контроля можно рассмотреть расширение налогоплательщиков по отраслевому признаку. В данный момент времени в структуру ФНС входит восемь межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам. Они затрагивают такие отрасли, как транспортная, нефтяная, банковская, металлургическая, связь, газовая, энергетическая, машиностроение. Для упрощения коммуникации между налоговыми органами и налогоплательщиком важно расширить перечень отраслей [25]. Помимо этого, можно распространить онлайн мониторинг на малый бизнес. В настоящее время сотрудники ФНС разрабатывают новый налоговый режим на базе УСН «доходы минус расходы». Данный режим представляет собой упрощенную версию налогового мониторинга, который уже сейчас действует для крупных компаний.

Еще один важный пункт, который требует внимания- создание доверительных отношений между ФНС и налогоплательщиками. В настоящее время политика ФНС нацелена на переход от жесткого контроля к добровольной уплате налогов налогоплательщиками. Для этого необходимо совершенствовать личные кабинеты, информационные ресурсы и веб-сайты, повышать качество информационных аналитических систем, которые были упомянуты выше.

В 2020 году был принят Федеральный закон от 8 июня 2020 г. № 168-ФЗ “О едином федеральном информационном регистре, содержащем сведения о населении Российской Федерации”, в котором можно будет отслеживать все годовые доходы граждан.

Для решения проблемы о переподготовки налоговых кадров необходимо постоянно повышать квалификацию служащих, в том числе за счет интерактивного обучения. На пользу пойдет дистанционное общение сотрудников ФНС разных уровней для обмена опытом и концентрации информации.

Обобщая вышесказанное, можно выделить несколько направлений по совершенствованию цифровизации налогового контроля:

- 1) Проведение работ с гражданами по использованию новых цифровых систем;
- 2) Повышение качества работы предоставляемых электронных государственных услуг;
- 3) Мотивирование налогоплательщиков использовать обновившиеся аналитические системы [26].

Так же представляется необходимым совершенствовать работу налоговых органов. Рекомендации по совершенствованию налогового контроля РФ на 2020–2023 годы включают в себя:

- 1) Улучшение работы информационно-аналитических порталов для пользования плательщиками налогов;
- 2) Совершенствование аналитической работы на стадии планирования;
- 3) Упрощение системы документооборота внутри организации [27].

Помимо улучшения законодательной базы важно улучшить организацию камеральных и выездных налоговых проверок. Это можно сделать путем разработки единого программного обеспечения, внедрение которого позволит автоматизировать процесс отбора налогоплательщиков и создания качественно новых основ для проведения проверки, таких как применение методов, основанных на системе косвенных индикаторов налоговой базы, а также обеспечение приёма как можно большего количества налоговых деклараций в электронном виде.

Таким образом, хочется отметить, что налоговый контроль на современном этапе своего развития является весьма эффективным и

результативным, но нуждается в постоянном совершенствовании и модернизации ввиду активного развития информационных технологий. Внутренняя организация работы системы ФНС должна легко соответствовать тенденциям развития экономики для упрощения функционирования [28].

3 Разработка предложений по совершенствованию налогового контроля в Российской Федерации

3.1 Рекомендации по совершенствованию взаимодействия ФНС и правоохранительных органов

В настоящее время одной из главных задач, стоящих перед органами государственного управления, является обеспечение правопорядка в области налогового законодательства. Политика Федеральной налоговой службы создает все необходимые условия, побуждающие налогоплательщика вести предпринимательскую деятельность открыто, своевременно оплачивать налоги, предоставлять необходимые документы в срок. Были созданы автоматизированные системы для упрощения системы коммуникации между налоговым органом и налогоплательщиком. Однако, до сих пор находятся налогоплательщики, которым удается скрыть свои доходы, путем применения незаконных схем.

Соблюдение законодательства о налогах и сборах и добросовестные налогоплательщики – пластина, на которой держится финансовое благополучие государства и экономическая безопасность.

Если обращаться к данным статистики, можно выделить отрасли, преобладающие по количеству нарушений норм Налогового кодекса. Следующие отрасли экономики лидируют по количеству нарушений в крупном и особо крупном размере: промышленность (23,2 %), торговля (17,3 %), строительство (17,1 %), сельское хозяйство (11,7 %). Среди отраслей промышленности следует выделить пищевую (4,4 %), машиностроение и металлообработку (3 %), лесную, деревообрабатывающую и целлюлозно-бумажную (2,4 %). Конечно, необходимо рассматривать статистику более детально, по регионам с учетом природных ресурсов и финансовых и экономических возможностей субъектов, однако не будем заострять на этом внимание.

Обязанность государства по данному вопросу заключается в максимизации усилий по противодействию совершения налоговых правонарушений. Для предупреждения и отслеживания незаконных схем недостаточно действий только одной службы. Необходимо привлечение правоохранительных органов для помощи ФНС по вопросам налоговых преступлений. Механизм взаимодействия между представителями органов власти во многом определяет эффективность и результативность поступления налогов в бюджет.

Приоритетными задачами, выстраиваемыми в процессе взаимодействия налоговых и правоохранительных органов, являются: контроль за соблюдением норм законодательства о налогах и сборах; контроль за правильностью и полнотой исчисления налогов, а также за их своевременной уплатой в бюджет.

Основой взаимодействия налоговых органов с правоохранительными органами является установление контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью, полнотой исчисления и своевременностью поступления в соответствующие бюджеты налогов, сборов, а также способствование экономической защищенности [29].

С точки зрения автора, под взаимодействием налоговых и правоохранительных органов в сфере противодействия налоговым преступлениям следует понимать основанную на законе и подзаконных актах, осуществляющую в конкретных организационных формах согласованную, совместную деятельность, направленную на выявление, пресечение, предупреждение, расследование налоговых преступлений [30].

Органы Федеральной налоговой службы взаимодействуют с органами Следственного комитета, Министерства внутренних дел, Прокуратуры и таможенными органами. В частности, сотрудники органов внутренних дел участвуют вместе с инспекторами в проведении выездных налоговых проверок, а в органы Следственного комитета инспекторы направляют материалы проверок, в которых выявили признаки налоговых преступлений, для возбуждения уголовных дел [31].

Рассмотрим работу правоохранительных органов в части налоговых правонарушений.

По данным Следственного комитета, в среднем в результате налоговых преступлений ежегодно бюджет страны теряет более 58 миллиардов рублей. Однако, по данным на первое полугодие 2020 года в ходе работы правоохранительных органов удалось раскрыть 3062 налоговых правонарушения, из них 1728 уголовные дела. Найдены 1562 физических лица, которые скрыли или не уплатили налоги в соответствующий бюджет. Размер недоимки бюджета составил 47 миллиардов рублей, однако в ходе совместной и эффективной работы удалось возместить 30 миллиардов рублей [32].

Рассмотрим подробнее способы организации взаимодействия между представителями налоговых и правоохранительных органов. Любое взаимодействие должно быть закреплено на законодательном уровне нормативными актами. Важным документом по организации взаимодействия сторон в данном случае является "Соглашение о взаимодействии между Министерством внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой службой" (утв. МВД России N 1/8656, ФНС России N ММВ-27-4/11 13.10.2010). Данное соглашение регулирует принципы, направление и порядок взаимодействия. В нем утверждены формы организации взаимодействия: взаимный информационный обмен сведениями, совместные экспертизы и консультации, обмен опытом, проведение мероприятий в целях минимизации налоговых нарушений. Приказ МВД России от 28.07.2021 № 569 «Об утверждении Порядка предоставления Федеральной налоговой службой по запросам Министерства внутренних дел Российской Федерации информации об исчисленных и перечисленных суммах налога на доходы физических лиц в отношении иностранных граждан и лиц без гражданства, являющихся высококвалифицированными специалистами» обязывает предоставлять сведения об исчисленных и перечисленных суммах налога на доходы физических лиц в отношении иностранных лиц.

Таблица 8- Способы организации взаимодействия между ФНС и правоохранительными органами

| Стороны взаимодействия | Способ взаимодействия |
|--|--|
| Федеральная налоговая служба и Следственный комитет | Налоговый орган обязан в течение 10 дней направить материалы в СК о возбуждении уголовного дела, если соблюдаются параллельно следующие условия: неуплата выявлена в ходе налоговой проверки; размер недоимки соответствует наказанию за уголовное преступление; если налогоплательщик в течение двух месяцев после уведомления налоговым органом не гасит задолженность. В данной связи возможна обратная передача информации- от Следственного комитета к налоговой службе. Обладая полномочия, СК может получить информацию от МВД и направить ее налоговым органам для дальнейшего применения в ходе налоговых проверок. |
| Федеральная налоговая служба и Министерство внутренних дел | Органы внутренних дел могут получать информацию о налоговых правонарушениях из разных ведомств, в свою очередь они обязаны оповещать ФНС в течение десяти дней. Представители налоговых органов осуществляют проверку на основе имеющихся данных, а также имеют право привлекать сотрудников внутренних дел или проводить оперативно-розыскные мероприятия. Результаты розыскных мероприятий сотрудники ФНС могут получить путем обращения в МВД. |
| Федеральная налоговая служба и Прокуратура РФ | Прокуратура РФ передает необходимую информацию налоговым органам, в свою очередь полученную от граждан или юридических лиц. Налоговые органы используют информацию как во время выездных, так и камеральных проверок, а также встречным образом передают данные для контроля органам прокуратуры. |
| Федеральная налоговая служба и таможенные органы | В данной ситуации способ обмена информацией имеет два пути: от ФНС к таможенным органам и наоборот. В первом случае органам налоговой службы могут быть необходимы результаты оперативно-розыскных мероприятий. Во втором |

Окончание таблицы 8

| Стороны взаимодействия | Способ взаимодействия |
|--|---|
| Федеральная налоговая служба и таможенные органы | таможенные органы предупреждают налоговые органы о возможных нарушениях, предлагают провести скоординированные проверки [33]. |

Остановимся подробнее на работе Следственного комитета.

Следственный комитет Российской Федерации — федеральный государственный орган Российской Федерации, осуществляющий полномочия в сфере уголовного судопроизводства и иные полномочия в соответствии с законодательством [34]. Следственный комитет (далее - СК) наделен полномочиями по расследованию налоговых преступлений. Всю необходимую информацию он получает от Федеральной налоговой службы.

Деятельность СК в отношении налоговых правонарушений регулируется следующими нормативными актами: Налоговый кодекс РФ, Уголовный кодекс РФ, Уголовно-процессуальный кодекс РФ, КоАП РФ, Федеральный закон № 383-ФЗ от 29.12.2009 «О внесении изменений в ч.1 НК РФ и отдельные законодательные акты РФ», Федеральный закон № 308-ФЗ от 22.10.2014 «О внесении изменений в УПК РФ», Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления», Постановление КС РФ от 21.12.2011 № 30-П «По делу о проверке конституции положений ст. 90 УПК РФ в связи с жалобой гр. Власенко В.Д.», Приказ (совместный) Генерального прокурора РФ, ФНС РФ, МВД РФ, СК РФ № 286 «Об утверждении Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями».

Взаимодействие ФНС и СК по материалам налоговой проверки осуществляется посредством реализации четырех этапов.

Первый этап заключается в возбуждении Следственным Комитетом РФ в отношении налогоплательщика состава преступления, предусмотренного ст.

198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ. Это возможно только в случае неуплаты в полном объеме суммы недоимки, начисленной налогоплательщику решением о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Второй этап закрепляет полномочия ФНС во время направления материал проверки СК. При направлении материалов налоговой проверки в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела налоговые органы не могут одновременно исполнять принятые в отношении физического лица налогоплательщика решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

Третий этап- в случае если по итогам рассмотрения материалов будет вынесено постановление об отказе в возбуждении уголовного дела или постановление о прекращении уголовного дела, а также если по соответствующему уголовному делу будет вынесен оправдательный приговор, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа не позднее дня, следующего за днем получения уведомления об этих фактах от следственных органов, выносит решение о возобновлении исполнения принятых в отношении этого физического лица решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

Четвертый этап- при вынесении обвинительного приговора налоговый орган отменяет вынесенное решение в части привлечения налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) — физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения [35].

Взаимодействие двух государственных органов, ФНС и СК, осуществляется на основе нормативно-правовых актов. Соглашение о взаимодействии от 13 февраля 2012 года № 101-162-12/ММВ-27-2/3 регламентирует признаки налоговых правонарушений. Письмом ФНС от 13 июля 2017 года № ЕД-4-2/13650@ содержит методические рекомендации по

выявлению незаконных смен уклонения от уплаты налогов [36]. Рассмотрим подробнее методические рекомендации.

Пункт 1 содержит рекомендации по тому, как классифицировать умышленную неуплату налогов и сборов и неуплату по неосторожности. Умышленная неуплата налогов строится на искусственно придуманной схеме. Это может быть подделка документов, дробление бизнеса, использование незаконно специальных налоговых режимов, занижение налоговой базы и т.д. Данные операции подтверждаются путем сбора доказательной базы на основе следующих документов: чеки незарегистрированных касс, авансовые отчеты в те периоды времени, когда фактически организации не существовало, фиктивный документооборот и т.д. Неосторожность включает в себя допущение арифметической ошибки при расчете сумм налога, которое лицо совершило непреднамеренно, не осознавая виновность нарушения. Так же сюда можно отнести некомпетентность или временное отсутствие бухгалтера на рабочем месте.

Пункт 5 методических рекомендаций содержит информацию о том, как выявить виновного в налоговом нарушении. В первую очередь под подозрения попадают руководитель организации и главный бухгалтер, однако на практике это не всегда так. В рамках определения виновного лица следует изучить следующие документы: штатное расписание, приказы о назначении на должность, должностные инструкции и т.д. Виновный может быть любой из лиц, кто наделен правом подписывать подотчетные документы. Стоит так же учесть одну особенность, которая работает в пользу организации: если виновный не является должностным лицом, представители государственных органов не вправе объявить организацию в том, что она использует схему для уклонения от уплаты налогов [51].

Пункт 7 показывает связь умысла нарушения и уголовного дела. Если имеется умысел, это не значит, что будет возбуждено уголовное дело. Сотрудникам ФНС в любом случае необходимо доказать наличие умысла, так

как это напрямую связано с размером штрафов. Доказать умысел можно с помощью: допросов сотрудников, истребования документов, выемки, осмотров.

В пункте 9 для сотрудников ФНС и СК приводятся рекомендации работы с возражениями от руководителя организации. Необходимо обратить внимание на следующие распространенные претензии: учет обстоятельств, смягчающих вину и ответственность; доверие главному бухгалтеру; неосведомленность руководителям о наличие фиктивных операций.

Пункт 13 дает рекомендации по определению схем от уплаты налогов. Пункт 13.1 приводит пример стандартных схем уклонения от уплаты налогов, которые заключаются в максимизации расходов и минимизации доходов: взаимодействие с фирмами-однодневками и аффилированными организациями. На данном этапе необходимо доказать, что организация пытается необоснованно получить налоговую выгоду, создавая фиктивный документооборот. Во время налоговой проверки необходимо провести допросы руководителей и сотрудников, а также истребовать наиболее значимые документы, выстроить цепочки связей с контрагентами. Чтобы доказать фиктивность сделок, ФНС должны проанализировать информацию из ЕГРЮЛ, ЕГРН, налоговой отчётности, банковских счетов, ЕГРП, ГИБДД, Гостехнадзора, ГИМС, Роспатента и найти сайты, сотрудников, имущество, которые свидетельствуют о фиктивности сделок. Ситуация усложняется, если партнером является иностранная организация.

Пункт 13.2 содержит рекомендации по определению дробления бизнеса с целью применения специального налогового режима. Классический пример: один большой магазин делят на несколько отделов для того, чтобы уменьшить налоговую нагрузку и применить упрощенную систему налогообложения. В рамках данного примера необходимо провести осмотр помещений, допрос сотрудников, проанализировать движение денежных средств на расчетных счетах, выявить взаимозависимость юридических лиц. Если предприниматель использует данную схему, зачастую, юридический адрес, заказчики, персонал, помещения, техника и прочее будут совпадать.

В пункте 13.3 говорится о необоснованном применении налоговых льгот и приводится пример того, как организация перенесла производственные мощности на территорию особой экономической зоны, где налог на прибыль равен 0 %. Задача ФНС заключается в установлении факта взаимозависимости лиц и доказательства соглашения между организациями о действиях, направленных на уклонения от уплаты налогов.

Пункт 13.4 содержит рекомендации по определению подмены договоров с целью получения налоговой выгоды. Приведу пример: осуществление сделок по купле-продаже товаров в реальности, а по факту заключение договора комиссии с контрагентом; заключение договора займа ради избежания уплаты аванса с НДС. При проведении налоговой проверки целесообразно проверить взаимозависимость организаций, движение денежных средств, предоставление налоговых деклараций, истребовать фиктивные документы [37].

Как уже было указано выше, взаимодействие между представителями государственных органов осуществляется через информационный и межведомственный обмен, однако если будут возникать затруднения в процессе обмена, система перестанет работать эффективно. К сожалению, имеются некоторые проблемы по организации как внутреннего, так и внешнего взаимодействия.

Первая проблема касается соглашения о взаимодействии между МВД и ФНС России, по которому предусматривается «взаимный обмен сведениями, в том числе в электронном виде, представляющими интерес для Сторон». Если анализировать практические материалы сотрудничества данных структур, можно заметить, что налоговые органы не всегда предоставляют материалы о выявлении признаков незаконного возмещения налога на добавленную сторону, а большая часть незаконных схем уклонения от уплаты связана именно с этим налогом. Подразделения экономической безопасности и противодействия коррупции (далее — ЭБиПК) получают информацию о налоговых правонарушениях исключительно от представителей ФНС, соответственно в данном случае эффективность организации взаимодействия структур стоит

достаточно остро. Учитывая изложенные обстоятельства, в целях дальнейшей оптимизации и результативности практики взаимодействия между МВД России и ФНС России, представляется необходимым систематическое предоставление в подразделения ЭБиПК информации о «подставных» юридических лицах, требующих незамедлительной оперативной проверки на предмет финансовых взаимоотношений с организациями, ведущими реальную финансово-хозяйственную деятельность, в случаях интенсивной финансовой активности по лицевым счетам, а также субъектах предпринимательской деятельности, которым было отказано в возмещении из бюджета крупных сумм НДС [2].

Помимо этого, приказ МВД России и ФНС России № 495/ММ-7-2- 347 от 30 июня 2009 г. «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» не устанавливает срок, в течение которого сотрудники подразделений ЭБиПК до начала проверки вправе осуществлять оперативно розыскную деятельность (далее — ОРД). Является необходимым дополнить приказ указанием на срок или период ОРД, который повлияет на качество налогового расследования и его результат.

Центральной проблемой при выявлении и документировании налоговых правонарушений является отсутствие единой межведомственной системы. Данная проблема возникла из-за возможности утечки информации во время проверки, она прямо сказывается на эффективности организации взаимодействия и времени проведения оперативно розыскных мероприятий. В данном ключе необходима разработка единой информационно-справочной системы, к которой бы имели доступ все структуры, задействованные в ходе налоговой проверки. По этому вопросу уже проводится модернизация в рамках системы межведомственного электронного взаимодействия (далее – СМЭВ). СМЭВ-это федеральная государственная информационная система, содержащая базу данных, сведения об используемых технических средствах государственных подразделений, историю сообщений и запросов между ведомствами.

Не стоит оставлять без внимания налоговую тайну. Налоговая тайна — это сведения о налогоплательщике, полученные сотрудниками ФНС или другими представителями государственных органов. В налоговую тайну не входит название организации, дата регистрации, фактический адрес, ИНН, численность сотрудников, информация о задолженностях, налоговый режим и информация о расходах, доходах и уплаченных налогах. Перечисленная информация общедоступная, ее легко можно найти в открытых источниках, минуя ФНС. Все данные, не входящие в перечень, относятся к налоговой тайне, и в случае их утечки сотрудники налоговых органов обязаны заплатить штраф в крупном размере, разумеется, если утечка произошла по вине сотрудника. Но современные потребности налогоплательщика предполагают получение большей информации о своем контрагенте, если он желает сохранить статус добросовестного. Исходя из этого, в 2021 году ФНС разработала и ввела в эксплуатацию новый сервис под названием «Климат-контроль» для обмена налоговой тайной. Налогоплательщик, желая получить информацию о контрагенте, может запросить доступ в личный кабинет другого юридического лица. Вопрос о предоставлении информации согласуется с первоисточником, то есть переданы будут только те данные, доступ к которым открыл налогоплательщик. Таким образом, налогоплательщик может заранее избежать риски, связанные с неблагонадежным контрагентом [38].

Рассмотрим вопрос правового регулирования обмена налоговой тайной между представителями ФНС и службами правоохранительных органов.

Сотрудники МВД России на основании подп. 29 п. 1 ст. 13 Федерального закона от 07.02.2011 № 3-ФЗ «О полиции» имеют право получить данные налоговой тайны в целях предупреждения, выявления и раскрытия преступлений.

Федеральной таможенной службе и ее должностным лицам сведения, составляющие налоговую тайну, представляются в соответствии с Соглашением о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и

Федеральной налоговой службы от 21.01.2010, утвержденным ФТС России № 01-69/1 и ФНС России № ММ-27-2/1214 .

Следственный комитет РФ вправе запрашивать сведения, составляющие налоговую тайну, на основании п. 2 ст. 7 Федерального закона от 28.12.2010 № 403-ФЗ «О Следственном комитете Российской Федерации»215 и Соглашения о взаимодействии между Следственным комитетом Российской Федерации и Федеральной налоговой службой от 13.02.2012, утвержденного Следственным комитетом РФ № 101-162-12 и ФНС России № ММВ-27-2/3216.

Так возникает противоречие и сам термин «налоговая тайна» ставится под вопрос. Зачем существует такое понятие, как налоговая тайна, если при необходимости всю секретную информацию можно получить на основании вышеупомянутых документов. Автор предлагает решить данную проблему путем создания документа, упрощающего информационный обмен и официально разрешающий доступ к налоговой тайне сотрудникам правоохранительных органов. Документ представляет собой электронное взаимодействие сотрудников ФНС и правоохранительных органов. Помимо общей информации об организации, будет содержать следующие данные:

- 1) Сведения о финансово-хозяйственной деятельности: о содержании договоров, расчете себестоимости продукции, о доходах и объемах продаж, об имуществе, в том числе о денежных средствах, запасах сырья и материалов, о товарно-денежном балансе, о дебиторской и кредиторской задолженности, о банковских операциях, о содержании бухгалтерского и налогового регистров и т. п.;
- 2) Сведения, непосредственно связанные с уплатой налогов: об объектах налогообложения, в том числе об имуществе налогоплательщика, о размере налоговой базы, составе применяемых налоговых льгот, размерах уплачиваемых налогов и суммах возмещения из бюджета;
- 3) Сведения о структуре организации: о персонале (возраст, стаж, образование, доход), об организационной структуре, о составе топменеджмента, функциях подразделений;

4) Сведения об отношениях с клиентами, конкурентами и партнерами: о составе поставщиков и покупателей, о подготовке и ведении переговоров и др.

5) Сведения о состоянии счетов, о движении денежных средств с расчетных счетов в банке, о кассовых аппаратах.

6) Сведения об уплаченных задолженностях по налогам и сборам.

Таблица 9 – Форма документа

| Вид информации | Данные |
|--|--|
| Представитель данных (государственный орган) | Наименование организации или полное имя физического лица |
| Способ получения данных | Допрос, показания третьих лиц и т.д. |
| Наименование организации | Полное наименование проверяемой организации |
| Источник данных (документ) | Наименование документа |
| Перечень сведений | Количественная или качественная характеристика организации |

Существует еще одна проблема информационного обмена, в некоторых случаях информация об уплате задолженностей не проверяется, и спустя некоторое время налогоплательщик вновь получает исполнительные документы. Отсюда большое количество жалоб от налогоплательщиков, соответственно много времени у сотрудников налогового органа уходит на проверку и аннулирование задолженности.

Оперативный и своевременный обмен информацией в рамках предложенного документа поможет решить данную проблему и выстроить четкую и отложенную работу между сотрудниками ФНС и правоохранительными органами. Кроме того, зная о возможности доступа правоохранительных органов ко всем данным об организации, налогоплательщик будет стараться вести свою деятельность добросовестно, не привлекая к себе лишнего внимания. Отсюда следует сокращение схем уклонения от уплаты налогов и количества выездных налоговых проверок.

В то же время, имея доступ к базе данных о налогоплательщике, необходимо обеспечить конфиденциальность информации со стороны правоохранительных органов. В случае утечки информации необходимо применять систему штрафов, а в некоторых ситуациях и уголовное наказание [39].

3.2 Изменение методики проведение предпроверочного анализа

Налоги — инструмент, благодаря которому невозможно функционирование ни одного государства. Они играют огромную роль в жизни страны, являясь источником пополнения казны. Так, правильность исчисления налогов и своевременность пополнения казны требуют огромного внимания со стороны налогоплательщика и государственных органов. Самым эффективным инструментом налогового контроля являются налоговые проверки. С течением времени и развитием технологий налоговые проверки требуют модернизации и усовершенствования различных его механизмов. Одной из мер по улучшению функционирования налогового контроля было введение предпроверочного анализа.

Предпроверочный анализ во многом определяет результаты будущей налоговой проверки. Предпроверочный анализ представляет собой комплекс мероприятий, который включает сбор и анализ информации об организации для установления ее налоговых рисков. Суть анализа заключается в определении целесообразности проведения проверки относительно данной организации.

В рамках предпроверочного анализа проводится определение объекта проверки, выявление допущенных организацией нарушений, контроль устранения замечаний, анализ собранных данных от структур, с которыми взаимодействовало проверяемое лицо и нахождение фактических отклонений [40].

Предпроверочный анализ упрощает работу сотрудникам налогового органа и повышает эффективность выездной проверки благодаря уже

собранной информации о юридическом лице и формированию заранее списка необходимых документов для изучения с целью отбора данных для подтверждения нарушения.

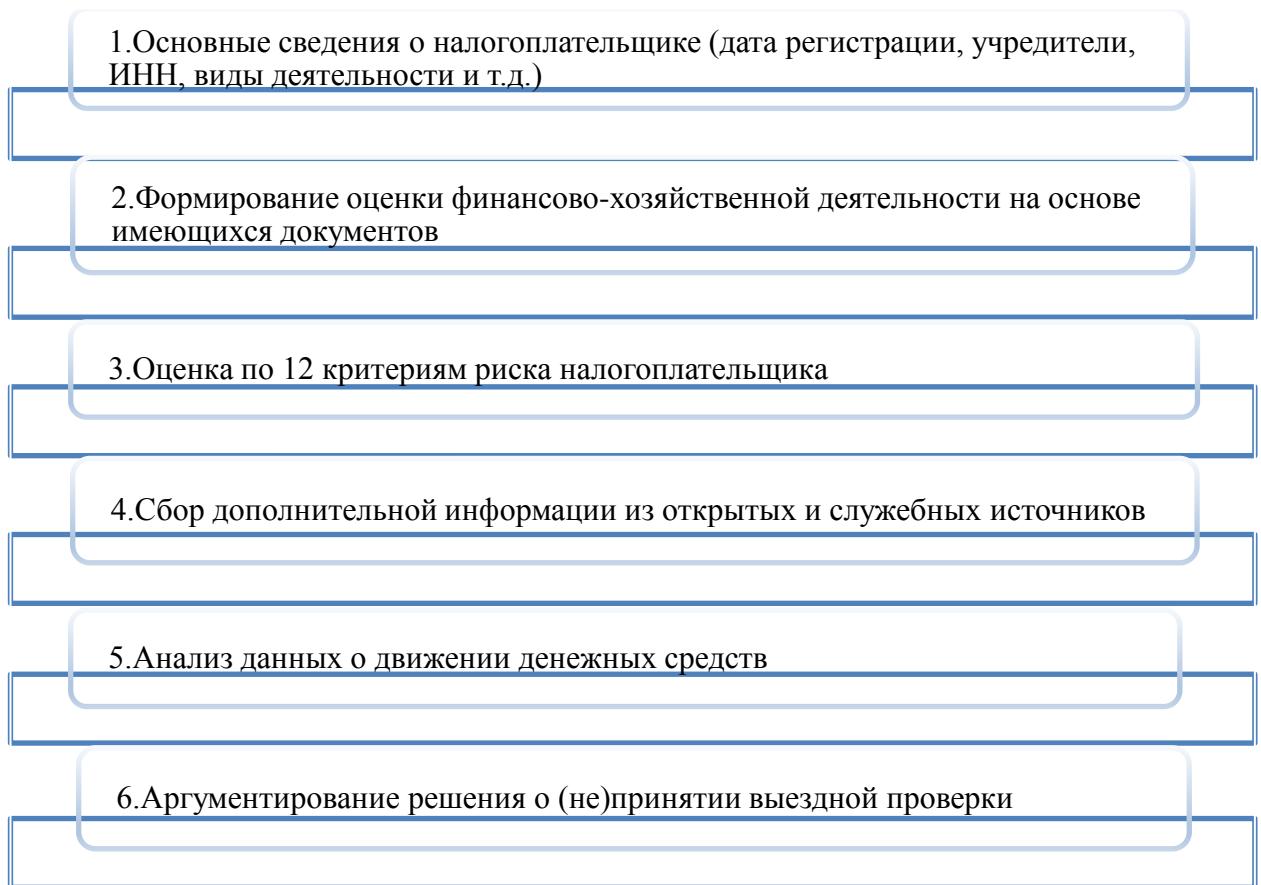


Рисунок 5 - Этапы предпроверочного анализа [41]

Продуктивность применения данного механизма можно посмотреть через статистику. Например, в 2017 году было проведено 13,5 тысяч выездных проверок и только 128 из них не показали предполагаемых нарушений. Таким образом можно сделать вывод о стопроцентной работе механизма, ведь 128 нарушений не достигают и 1 процента [42].

Несмотря на то, что предпроверочный анализ доказал свою эффективность на стадии планирования выездной проверки, имеются некоторые аспекты, требующие уточнения или доработок со стороны законодателя. Рассмотрим их.

Как уже было упомянуто выше, в настоящее время есть 12 общедоступных критериев риска. Однако, современная экономика вынуждена

подстраиваться под другие сферы жизни, трансформироваться под определённые, складывающие в мире ситуации. Соответственно, законодатель должен идти на встречу предпринимателям, создавая льготные условия ведения бизнеса на период неблагоприятной обстановки. Исходя из этого, перечень можно дополнить новыми видами риска: риск потери (уменьшения) налоговой базы по уплачиваемым в бюджет налогам и сборам в результате эпидемиологической обстановки и мер по борьбе с распространением новой коронавирусной инфекции; риск применения инструментов дистанционного контроля.

Пандемия коронавирусной инфекции оказала сильное негативное влияние на экономику не только России, но и мира. Введение ограничительных мер повлекло за собой огромные потери со стороны предпринимателей. ФНС России удалось оказать меры государственной поддержки гражданам и бизнесу, что снизило «бюрократические» риски, но не обезопасило от других: получения необоснованной налоговой выгоды; необоснованного отражения расходов; неполноты отражения доходов. Помимо этого, у каждого подконтрольного лица появляется риск временной потери трудоспособности, от которых зависит стабильное развитие бизнеса.

Риск последствий пандемии связан с дополнительной нагрузкой на бюджет, из которого осуществляются меры поддержки, и с потерями бюджета за счет вынужденного снижения поступающих налоговых доходов.

Второй риск- риск применения инструментов дистанционного контроля. Дистанционные формы контроля позволили во много упростить работу налоговых органов и добросовестных налогоплательщиков. Количество налоговых проверок снизилось в 8 раз за последнее десятилетие, проверяется 1 налогоплательщик из 100, 50 % поступлений по результатам контрольно-аналитической работы проводится без проведения выездной проверки. В 2019 году административное давление на представителей малого бизнеса было снижено, в 2020 году из-за введения моратория проверялся 1 плательщик из 10 тысяч. Мораторий на взыскание задолженности продолжался до 7 января 2021

года, однако применение методов дистанционного контроля сказалось на динамике показателя отношения задолженности к поступлениям. К 2020 году данный показатель достиг 7,5 %, в то время как ровно год назад он достигал отметки в 6,1 %.

Таким образом, своевременное информирование проверяемого объекта о возможном появлении риска позволит обеспечить профилактику и предупреждение потенциальных нарушений законодательства [43].

Также стоит обратить внимание на тот факт, что в настоящий момент определение и нормативное регулирование предпроверочного анализа в положениях Налогового кодекса РФ отсутствует. Так как Налоговый кодекс регулирует законодательство о налогах и сборах, он должен включать в себя все необходимые процедуры налогового контроля, в том числе и предпроверочный анализ. Отсюда вытекает важность закрепления предпроверочного анализа в НК РФ с указанием его этапов, методики проведения и особенностей [44].

По итогам любой сделки, услуги, операции человек получает отчет в виде чека, договора или заключения с указанием необходимой информации для ознакомления. Например, давая показания следователю, физическое лицо после допроса ознакомливается с оформленным документом и заверяет его своей печатью. По итогам предпроверочного анализа формируется заключение, но зачастую, налогоплательщик не осведомлен о существовании данного документа. Соответственно у него нет возможности ознакомиться с содержимым документа и в случае необходимости оспорить его. Автор статьи считает необходимым урегулировать данный вопрос и законодательно закрепить процедуру подписания бумаг налогоплательщиком [45].

Говоря о предпроверочном анализе, как о форме контроля, можно углубиться и затронуть тему корпоративного контроля. Чтобы иметь статус добросовестного налогоплательщика, необходимо правильно классифицировать доходы и расходы, верно определять налоговую базу и в полной мере оплачивать налоги. Чтобы выполнять данные функции и следить

за полной и своевременной уплатой налогов в бюджет в любой организации необходимо подразделение, выполняющее надзорные и контрольные функции. Речь идет о подразделениях внутреннего контроля. Корпоративный контроль является одним из способом по минимизации рисков, ошибок при расчете и уплаты штрафов. Если говорить о корпоративном контроле как о процессе, то он представляет собой составную часть финансового контроля, которая находится в ведении контролирующей службы организации по вопросам своевременности, полноты и правильности исчисления налоговых обязательств. Взаимосвязь корпоративного контроля и налогового мониторинга очень тесна. С помощью корпоративного контроля сотрудники налоговых органов посредством налогового мониторинга могут получать информацию о процессах, происходящих в организациях, связанных с уплатой налогов. В свою очередь сотрудники ФНС будут владеть необходимыми данными и минимизировать претензии к проверяемой организации и оптимизировать затраты на проведение контроля. Так, предпроверочный анализ повысит прозрачность взаимодействия ФНС и налогоплательщика. Отсюда вытекает необходимость закрепления корпоративного контроля на законодательном уровне [46].

Одна из самых распространённых схем по уклонению от уплаты налогов – это минимизация налоговой базы. Для того, чтобы отслеживать факты неуплаты налогов рассчитывается налоговая нагрузка. Первый критерий оценки рисков налогоплательщика говорит именно о налоговой нагрузке. Если у организации уровень налоговой нагрузки более низкий, чем средний по субъектам в данной области, имеется риск назначения выездной налоговой проверки.

Во время проведения контрольно-аналитических мероприятий с целью определения налоговых рисков представители налоговых органов сталкиваются с проблемой, связанной с определением налогов, за счет которых налогоплательщик пытается минимизировать налоговую базу. Исходя из этого,

предлагается разделить показатель налоговой нагрузки на постоянную и переменную части.

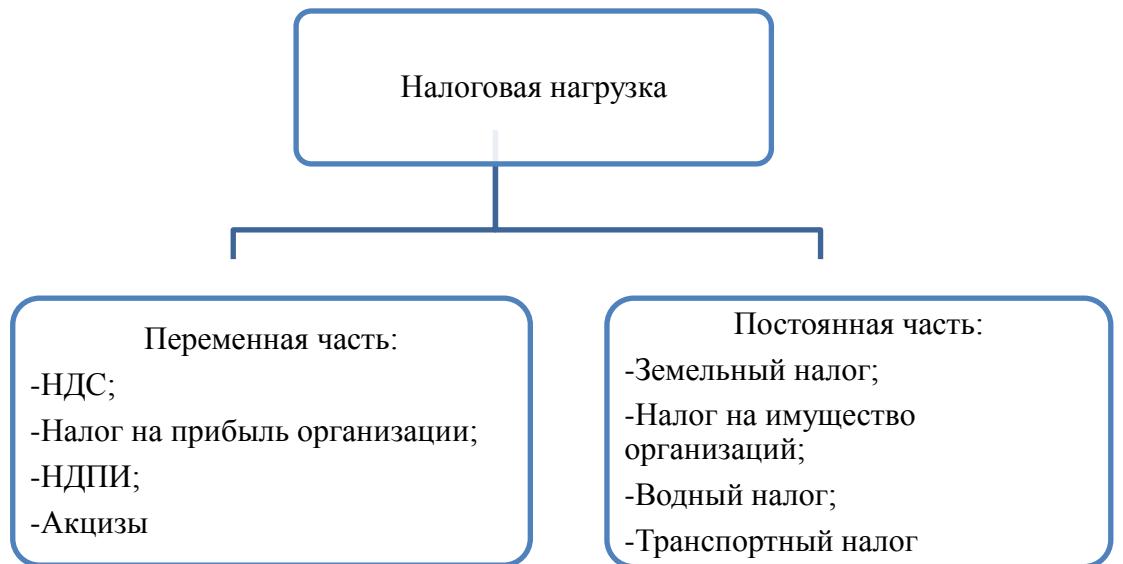


Рисунок 6 - Структура налоговой нагрузки

В переменную часть налоговой нагрузки включаются федеральные налоги, которые напрямую зависят от хозяйственной деятельности предприятия и зависят от объемов производства. В постоянную часть входят региональные и местные налоги, которые не зависят от объемов добычи, производства и реализации. На рисунке 9 данные виды налогов представлены в качестве примеров, оставшиеся налоги так же можно классифицировать по двум критериям.

Так, налоговую нагрузку можно представить в виде суммы переменной и постоянной частей:

$$, \quad (1)$$

где Π – налоговая нагрузка,
 C_p – постоянная часть налоговой нагрузки,
 C_v – переменная часть.

Постоянная часть налоговой нагрузки, которая определяется региональными и местными налогами, представляет собой более стабильную составляющую. Имущество, транспорт или земельные участки организации приобретают редко, к тому же все это требует постановки на учет через государственные органы. Данные налоги прозрачны для контроля со стороны налоговых органов. К сожалению, ситуация с переменной частью обстоит иначе. В отличие от региональных по федеральным налогам большое количество схем уклонений от их уплаты. Самые проблемные с точки зрения налогового контроля это НДС и налог на прибыль организации, что связано с механизмом исчисления и особенностью уплаты федеральных налогов, поэтому их надо отслеживать в особом порядке.

Обобщая вышесказанное, можно сделать вывод, что минимальная стабильная налоговая нагрузка должна быть равна или стремится к постоянной части.

Сотрудники налоговых органов могут пользоваться данным правилом, чтобы определить применяет ли налогоплательщик незаконные схемы уклонения от уплаты налогов, но при этом нужно проанализировать имеющуюся информацию о юридическом лице и определить уровень налогового потенциала. Если все же выявились нарушения в ходе проведения камеральной проверки, подтвердился факт отклонения уплаченных налогов от фактически начисленных, необходимо создать доказательную базу, запросить нужные документы и направить материалы в отдел выездных проверок.

Для обеспечения полного, комплексного подхода к оценке налоговых рисков помимо анализа рентабельности можно проводить анализ налоговой нагрузки проверяемого лица [47].

В данное время для оценки налоговой нагрузки применяется методика, разработанная ФНС России:

$$\text{Налоговая нагрузка} = \text{_____} * 100 \% \quad (2)$$

Приведенный выше метод недостаточен для получения точного результата, так как учитывает только налогоемкость произведенной продукции и не отражает реального налогового бремени налогоплательщика. Для оценки налоговой нагрузки предлагается использовать следующую авторскую формулу:

(3)

где Н – налоговая нагрузка;

НП – сумма налоговых платежей;

ОПС – сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование;

ОМС – сумма страховых взносов на обязательное медицинское страхование;

ОСС – сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование;

– сумма страховых премий на обязательное страхование опасных производственных объектов;

НДФЛ – налог на доходы физических лиц.

Помимо суммы налоговых платежей в налоговой нагрузке необходимо учитывать страховые взносы, потому что они носят принудительный характер уплаты, выполняя фискальную функцию. Соответственно финансовая нагрузка предприятия увеличивается. Вместо показателя общей выручки в знаменателе целесообразнее использовать чистую добавленную стоимость, то есть стоимость, добавленную, увеличившуюся за рассматриваемый период в результате деятельности организации. Применив данную формулу, показатель налоговой нагрузки будет выше, чем тот, который рассчитывается по методике ФНС, соответственно предприятие будет вызывать меньше вопросов со стороны налогового органа [48].

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В данной работе был рассмотрен налоговый контроль и его важность для пополнемости бюджета Российской Федерации.

В первой главе были изучены теоретические аспекты налогового контроля. Рассматривалась история становления налогового контроля, в какой период разные правители вносили новшества, постепенно развивая систему налогового контроля. Были приведены и описаны основные элементы налогового контроля в Российской Федерации. Помимо этого, был рассмотрен опыт проведения налогового контроля за рубежом и выделены аспекты, которые можно позаимствовать у других государств.

Во второй главе анализировалась роль налогового контроля в структуре доходов бюджета РФ, оценивалась эффективность его проведения за последние пять лет на основе данных по количеству проверок и сумм доначислений. Была рассмотрена динамика поступлений по страховым взносам и динамика исключений из ЕГРЮЛ. По итогам изученного можно сделать вывод о высокой значимости налогового контроля для бюджета Российской Федерации. Благодаря механизмам налогового контроля происходят доначисления в бюджет значительных сумм. Помимо этого, были выявлены недочеты в проведении налогового контроля и предложены резервы по повышению его эффективности: преодоление информационной асимметрии между налоговым органом и налогоплательщиком, распространение налогового мониторинга в отраслях, создание доверительных отношений между ФНС и налогоплательщиком.

В третьей главе были разработаны предложения по совершенствованию налогового контроля в Российской Федерации. Рассматривалось взаимодействие ФНС и правоохранительных органов и были выявлены проблемы взаимодействия. Автором был предложен документ, в рамках которого сотрудники данных структур могут оперативно обмениваться необходимой информацией, содержащей сведения, составляющую налоговую

тайну. Таким образом не возникает противоречий обмена данными налоговой тайны. Помимо этого, были предложены изменения проведения предпроверочного анализа. Целесообразно разделять налоговую нагрузку на постоянную и переменную части и включать в них региональные и федеральные налоги соответственно. Так же была предложена формула для расчета налоговой нагрузки, включающая страховые взносы и увеличивающая налоговое бремя налогоплательщика.

Таким образом, налоговый контроль является неотъемлемым механизмом налогового администрирования для пополнения бюджета и уплаты налогов. На данном этапе налоговый контроль является весьма эффективным и проработанным механизмом, однако имеются аспекты, требующие доработки.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Официальные данные о ФНС России // Налогообложение: официальный сайт. – 2020. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn24/about_fts/fts/official_data/ (дата обращения 30.11.2021)
- 2 Российская Федерация. Письмо ФНС РФ от 13.07.2017 г. № ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)»: Письмо ФНС РФ от 13.07.2017 г. № ЕД-4-2/13650@: [принято 13 июля 2017 года]. – Москва : Проспект ; СанктПетербург : Письмо, 2017. – 19 с.
- 3 Захарова, Н. А. Правовые проблемы регулирования налогового контроля в свете административной реформы / Н. А. Захарова // Диссертация. М. - 2005. – С. 186.
- 4 Елькина, Э. Н. История налоговых проверок / Э. Н. Елькина // Аграрный вестник Урала.- 2014. – №6. – С. 100-104.
- 5 Нелюбин Д. Е. Система налогового контроля в Российской Федерации: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования / Д. Е. Нелюбин // Диссертация.- 2003. – С. 183.
- 6 Нестеров, Г. Г. Налоговый контроль / Н. А. Попонова , Н. А. Терзиды // Учебное пособие. – М.: Эксмо.- 2009. – С. 384.
- 7 Романовенов, М.В. Финансы / О. В. Врублевский, Б. М. Сабант // Перспектива.- 2000. – С. 520.
- 8 Гончарова, Ю.В. Налоговый контроль основной элемент налогового администрирования / Ю. В. Гончарова // Юридический вестник РГЭУ. Ростов-на-Дону: РГЭУ "Ринх".- 2009. – № 1 (49). – С. 31-38.

9 Налоговый контроль. Элементы налогового контроля // Журнал про налоги и налогообложение : официальный сайт. – 2020. – URL: <https://nalogpro.ru/nalogovij-kontrol/> (дата обращения 20.10.2021).

10 Налоговая проверка как основной метод налогового контроля. Камеральная налоговая проверка контроля // Jurkom74: официальный сайт. – 2018. – URL: <https://jurkom74.ru/ucheba/nalogovaya-proverka-kak-osnovnoy-metod-nalogovogo-kontrolja-kameralnaya-nalogovaya-proverka> (дата обращения 20.10.2021).

11 Налоговый контроль // Бухгалтерский учет. Налоги. Аудит: официальный сайт. – 2016. – URL: https://www.audit-it.ru/terms/taxation/nalogovyy_kontrol.html (дата обращения 20.10.2021)

12 Правовое регулирование налогового контроля // Юридический журнал: официальный сайт. – 2019. – URL: <https://legalbook.ru/finansovoye-pravo/57-pravovoe-regulirovanie-nalogovogo-kontrolja.html> (дата обращения 21.10.2021)

13 Налоговый контроль: формы и методы проведения // Налогообложение: официальный сайт. – 2020. – URL: <http://tic.tsu.ru/www/uploads/nalog/page22.html> (дата обращения 21.10.2021)

14 Тютин, Д. В. Налоговый контроль, ответственность и защита прав налогоплательщиков / Д.В. Тютин // Монография. – М.: КОНТРАКТ. - 2014. – С. 216.

15 Малис, Н. И. Налоговая политика государства: учебник и практикум для академического бакалавриата / Н. И. Малис// – М.: Издательство Юрайт. -2015. – С. 388.

16 Ордынская, Е. В. Организация и методика проведения налоговых проверок: учебник и практикум для СПО / Е. В. Ордынская // – М.: Издательство Юрайт. -2015. – С. 406.

17 Пансков, В. Г. Налоговые льготы: целесообразность и эффективность / В. Г. Пансков // Финансы.- 2012. - №10. - С. 66.

18 Проскура, Е. П. Эффективность налогового администрирования: понятие и содержание / Е. П. Проскура // Современные технологии управления.- 2013.- №7.-С. 31.

19 Анисимов, А. Л. Эффективность налогового администрирования в налоговой системе Российской Федерации/ А. Л. Анисимов // Финансы и финансово-инвестиционный механизм.- 2015.- №1 (57).-С. 24-30.

20 Количество выездных налоговых проверок уменьшилось в 2,3 раза // Налогообложение: официальный сайт. – 2020. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn04/news/activities_fts/9738807/ (дата обращения 30.11.2021)

21 Страховые взносы 2021: основные изменения // АБТ: официальный сайт. – 2021. – URL: <https://krasnoyarsk.abt.ru/blog/strakhovye-vznosy-2021-osnovnye-izmeneniya/> (дата обращения 20.03.2022)

22 Механизмы налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности РФ // Диссертация. – 2019. – URL: http://elib.sfu-kras.ru/bitstream/handle/2311/127175/mehanizmy_nalogovogo_kontrolja_v_sisteme_obespecheniya_ekonomiceskoy_bezopasnosti_rf_1.pdf?sequence=1 (дата обращения 01.12.2021)

23 Оценка эффективности деятельности ФНС России // Диссертация. – 2017. – URL: https://elar.urfu.ru/bitstream/10995/53756/1/m_th_k.v.fadeev_2017.pdf (дата обращения 30.11.2021)

24 Махачева, А. О. Актуальные проблемы налогового контроля / А. О. Махачева // Финансовое право.- 2020.- 2 (53).-С. 56-58.

25 Кириенко, А. П. Налоговое администрирование крупных налогоплательщиков: мировые тенденции и особенности российского опыта / Е.Н. Орлова, В. И. Баженова // Вестник УрФУ. Серия экономика и управление.- 2019.-Т.-№ 1. -С. 104–126.

26 Финогентов, С. Н. Актуальные проблемы налогового контроля и пути их решения / С. Н. Финогентов // Научно-практический электронный журнал.- 2020.- №6 (45).-С. 2-7.

27 Морозова, Г. В. Совершенствование налогового контроля в сфере налогообложения доходов физических лиц в условиях цифровой реальности / Г. В. Морозова // Контентус. – 2020. – № 9. – С. 45 – 53.

28 Пути совершенствования налогового контроля на примере ФНС //
Диссертация. — 2020. — URL:
https://elar.urfu.ru/bitstream/10995/94158/1/m_th_s.m.iakovenko_2020.pdf (дата
обращения 05.12.2021)

29 Верстова, М.Е. Основные приоритеты, принципы и направления совершенствования взаимодействия налоговых и правоохранительных органов по обеспечению исполнения налогоплательщиками своих обязанностей / М. Е. Верстова // Финансовое право.-2018.-№ 5.-С. 9 - 12.

30 Соловьев, И.Н. Преступные налоговые схемы и их выявление / И. Н. Соловьев // Учебное пособие. М.: Проспект.-2019.№ 2.-С. 5.

31 Взаимодействие налоговых и правоохранительных органов //
Диссертация. – 2021. – URL: <https://www.4dk.ru/news/video/d/20210513160000-vzaimodeystvie-nalogovykh-i-pravookhranitelnykh-organov> (дата обращения 14.04.2022)

32 Следственный комитет РФ // Интервью. – 2020. – URL:
<https://sledcom.ru/press/interview/item/1485519/> (дата обращения 14.04.2022)

33 Как взаимодействуют налоговые и правоохранительные органы при выявлении признаков налоговых преступлений // Статья. – 2022. – URL: http://www.consultant.ru/law/podborki/vzaimodejstvie_nalogovyh_organov_s_mvd/ (дата обращения 30.04.2022)

34 Следственный комитет Российской Федерации // Материал из Википедии. – 2022. – URL:
<https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D0%BB%D0%B5%D0%B4%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8B%D0%BA%D0%BC>

BE%D0%BC%D0%B8%D1%82%D0%B5%D1%82_%D0%A0%D0%BE%D1%81%D1%81%D0%BA%D0%BE%D0%B9_%D0%A4%D0%B5%D0%B4%D0%B5%D1%80%D0%B0%D1%86%D0%B8%D0%B8 (дата обращения 14.04.2022)

35 Взаимодействие ФНС и Следственного Комитета РФ – практический аспект // Диссертация. – 2017. – URL: <http://apgmag.com/fns-i-sk-vzaimodeystvie/> (дата обращения 14.04.2022)

36 Взаимодействие ФНС и СК // Статья. – 2020. – URL:
<https://www.buhgalteria.ru/article/inspeksiya-obyazana-peredavat-informatsiyu-v-sk>
(дата обращения 15.04.2022)

37 ФНС и Следственный Комитет объяснили, как правильно сажать бизнесменов за неуплату налогов// Статья. – 2017. – URL: https://nalog-advocat.ru/pismo_fns_ed-4-2-13650/ (дата обращения 15.04.2022)

39 Исполнения обязанности по уплате имущественных налогов в РФ //
Диссертация. — 2018. — URL:
https://vk.com/doc31789888_638319551?hash=rlZ2r0YEAjzHD3BCvYsCjuutQB0f3lSBwHkT7hyEkHX&dl=UInopUK7fDxp33zZ6MwWAUGmTQRRq3VCnS4bgZhciY8 (дата обращения 26.05.2022)

40 Выездная налоговая проверка: правила подготовки // Статья.– 2017. –
URL: <https://www.gd.ru/articles/9336'vyezdnaya'nalogovaya'proverka> (дата обращения 08.05.2022)

41 Предпроверочный анализ // Статья. – 2018. – ULR:
<http://www.dk.ru/news/predproverochnyy'analiz'kak'nalogovaya'otbiraet'kandidatov'dlya'proverki' 237100323> (дата обращения 08.05.2022)

42 Савина, Л. Л. Методология предпроверочного анализа как инструмента отбора налогоплательщиков в целях планирования контрольных мероприятий/ Л. Л. Савина // Инновации и Инвестиции.- 2018.-№ 7.-С. 210-213.

43 Стратегия развития экономической безопасности России в сфере регулирования бюджетно-налоговых отношений // Диссертация. – 2020. – ULR: https://www.vyatsu.ru/uploads/file/2012/diss_novoselovkv.pdf (дата обращения 08.05.2022)

44 Цинделиани, И. А. Совершенствование налогового контроля в условиях цифровизации / И. А. Цинделиани // Правоприменение.- 2022.-№ 6.-С. 77-87.

45 Цепилова, Е. С. Методология и инструментарий корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств хозяйствующими субъектами / Е. С. Цепилова // Автореферат. – 2016. – № 1. – С. 34–46

46 Красюков, А. В. Предпреверочный анализ как новый вид налоговой проверки / А. В. Красюков // Финансовое право. – 2018. – № 1. – С. 44–46.

48 Батырова, Д. К. Оценка налоговой нагрузки в России / Д. К. Батырова// Научный журнал. – 2019. – № 1.-С. 146–149.

49 Taxation// An official website of the European Union. – 2020. – URL:
<http://tic.tsu.ru/www/uploads/nalog/page22.html> (дата обращения 16.05.2022)

50 ITR: Russia: Tax monitoring becomes popular in Russia // Научный журнал. – 2021. – URL:
<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7n2fl6c3gkm/russia-tax-monitoring-becomes-popular-in-russia> (дата обращения 16.05.2022)

51 Kudakova K.S., Elfimov O.M. Actual issues of interaction between economic security and anti-corruption departments of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation and the Federal Tax Service of Russia on issues of «fly-by-night companies» (based on the materials of the Nizhny Novgorod Region) // Bulletin of the Volzhsky University named after. V.N. Tatishchev. 2020. Vol. 2. No. 3(46). pp. 101–108.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Основные этапы развития налогового контроля

| Этапы | Охватывае- мый период | Ключевые направления развития |
|---------------|-----------------------------|---|
| Киевская Русь | 9–12 века | Во времена Киевской Руси взимания налоговых платежей осуществлялось князем лично, так как отсутствовали какие-либо финансовые учреждения. Однако, с увеличением государственных обязанностей данную роль осуществлять самостоятельно, без чьей-либо помощи стало практически невозможно. Так, представитель государства был вынужден опираться на помочь назначаемых им военных начальников и администраторов, которые, как правило, избирались из членов своей семьи и доверенных лиц [1]. Через некоторое время, незадолго до распада Древнерусского государства в княжеском дворе появляется ряд должностей, которые непосредственно отвечали за сбор податей. Это были данщики, таможенники, верующие. Таким образом, стали появляться новые должности, в чьи прямые обязанности входили сбор налогов и контроль за их уплатой. |
| Золотая Орда | 13–15 века | Во времена Золотой Орды появляются новые должности- баскаки. Это специально назначенные лица, которые занимались сбором налогов. Помимо баскаков, данным видом деятельности занимались зажиточные восточные купцы, которые должны были выкупить право на это занятие [2]. С появлением новых должностей происходит изменение в системе сбора налогов: появляется учет плательщиков налогов и сборов, который лег в основу формирования реестра налогоплательщиков, существующего в наши дни. |

Продолжение приложения А

| Этапы | Охватывае- мый период | Ключевые направления развития |
|---------------------------------------|-----------------------------|--|
| Русское средневековье-Московская Русь | 14–17 века | После избавления от владычества Орды, система продолжает свою модернизацию и к XIV в. формируется концепция «кормления с произволом кормильщика и его чиновников». Вместо баскаков появляются новые должности, которые выполняют тот же самый функционал. Ими были казначеи, дьяки, подьячые. С моменты основания государства и до середины 15 века не существовало специальных финансовых учреждений, что вызывало затруднения в функционировании системы. Однако, с 1464 года прототипом ФНС становится Счетный приказ. Счетный приказ вел учет доходов и расходов по различным подразделениям. Таким образом, для этого периода эволюции налогового контроля было характерно: формирование должностей для сбора налогов; разрозненность всех элементов налогового контроля вследствие отсутствия четкой централизации власти. |
| Петровская эпоха | 1682–1725 годы | Петровская эпоха дала второе дыхание в развитии налогового контроля. Была разработана новая система налогового контроля. Счетный приказ сменился на «управленческий» Сенат – верховный орган государственной власти, который выполнял функции контроля и управления в сфере доходов и расходов. С 1706 году система претерпевает изменения, которые упрощают функционирование. Был издан Указ о создании губерний, и Сенат делегировал свои полномочия на губернаторов [3]. Так же для упрощения системы была создана Камерколлегия, в ведение которой входил контроль приходов. |

Продолжение приложения А

| Этапы | Охватывае мый период | Ключевые направления развития |
|--------------------|----------------------------|---|
| Петровская эпоха | 1682–1725 годы | При Петре появилась новая форма налога- подушная подать, которая взималась непосредственно с лиц мужского пола. Таким образом, преобразования Петра Великого сыграли огромную роль в развитии налогового контроля, а также упрощении системы функционирования. |
| Эпоха Екатерины II | 1762–1796 годы | Екатерина II сыграла немало важную роль в системе контроля, чем Петр Великий. Была создана экспедиция о государственных доходах, которая в будущем поддалась дроблению на 4 части, и одна из инспекций занималась взысканием недоимок и недобором налогов. Были реализованы коллегиальные губернские казенные палаты, которые осуществляли деятельность по сбору податей, а также проверяли отчеты. Эти палаты исполняли свою деятельность от момента их основания и вплотную до XX века. И только с XIX века ревизионными переписями стал реализовываться контроль численности налогоплательщиков. |
| Российская Империя | 1801–1894 годы | Во времена Российской Империи было основано Министерство финансов, которое уже ведало не только доходами и расходами, но и занималось вопросами налогообложения. Конкретно аспектами налогообложения занимались казенные палаты, которые входили в состав Минфина, а позже в палатах появились должности податных инспекторов. Их состав был утвержден в количестве 500 человек [4]. Таким образом, на данном этапе развития происходит централизация управления и укрепление исполнения налогового контроля, так же появляются специальные службы государственного аппарата, исполняющие налоговый контроль. Так, контроль становится проще. |

Продолжение приложения А

| Этапы | Охватывае мый период | Ключевые направления развития |
|--|----------------------------|---|
| Российская Социалистическая Федеративная Советская Республика- Союз Советских Социалистических Республик | 1918–1991 годы | <p>После отлаживания механизмов контроля наступает Октябрьская революция, последствия которой требуют корректировки всех сфер жизни общества. В соответствии с Положением о Народном комиссариате финансов, ратифицированным ВЦИК 26 июля 1921 году, в составе Народного комиссариата финансов было основано организационно-налоговое управление. С течением времени это управление переименовали в управление налогами и государственными доходами. Роль податных инспекторов выполняли финансовые инспекторы, которые до сих пор находились во власти губернаторов. В 1930 году был введен обязательный сбор налогов с населения. А годом позже была утверждена государственная регистрация — неизбежное мероприятие становления на учет налогоплательщиков с целью контроля законности их возникновения, реорганизации, прекращения деятельности и объектов налогообложения (отдельных вариантов имущества). Оформление регистрации для предприятий было необходимым условием, так как без нее они не могли участвовать в хозяйственном обороте, заключать договоры, открывать в учреждениях Госбанка расчетные и текущие счета [5]. Через 30 лет, в 1959 году были переименованы налоговые инспекции в инспекции государственных доходов, однако их функции и задачи абсолютно не изменились. Так, для данного периода времени характерно усиление роли налоговых органов на местах. С переходом к рыночной экономике появляется потребность реорганизации налоговых органов.</p> |

Окончание приложения А

| Этапы | Охватывае мый период | Ключевые направления развития |
|--------------|-------------------------------------|--|
| Россия | 1991 год- нынешнее время | Созданная в 1991 году Государственная налоговая служба Российской Федерации в 1998 году была преобразована в Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, которое в свою очередь в 2004 г. было преобразовано в Федеральную налоговую службу. Вместе с преобразованием структуры налоговых органов изменились и расширялись выполняемые ими функции [6]. |

Министерство науки и высшего образования РФ
Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт экономики, государственного управления и финансов
Кафедра финансов и управления рисками

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
 И.С. Ферова
подпись
16 » сентябрь 2022 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

направление 38.03.01 «Экономика»
профиль 38.03.01.03.07 «Финансы и кредит: государственные и
муниципальные финансы»

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ**

Руководитель Козлова
подпись, дата доцент,
руководитель НУЛ
канд. экон. наук С. А. Козлова

Выпускник Когодеева
подпись, дата Ю. С. Когодеева

Нормоконтролер Шкарпетина
подпись, дата Е.В. Шкарпетина

Красноярск 2022