

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Уральский федеральный университет
имени первого Президента России Б.Н. Ельцина»

Институт экономики и управления
Кафедра финансового и налогового менеджмента

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ ПЕРЕД ГЭК

Зав. кафедрой _____

(подпись) (Ф.И.О.)
« _____ » _____ 2021 г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
(МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)**

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КОНТРОЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВЫХ
ОРГАНОВ В СВЕРДЛОВСКОЙ ОБЛАСТИ**

Научный руководитель: Савченко Н. Л.

Доцент, к.э.н.

Нормоконтролер: Савченко Н. Л.

Студент группы ЭУМ-291201 Тютина А.А.

(подпись)

(подпись)

(подпись)

Екатеринбург
2021

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
1 Теоретические и нормативно-правовые основы контрольной деятельности налоговых органов в Российской Федерации	7
1.1 Сущность, задачи, формы налогового контроля	7
1.2 Историческое развитие налогового контроля.....	15
1.3 Характеристика мероприятий налогового контроля.....	23
1.4 Нормативно-правовые основы деятельности налоговых органов.....	31
2 Анализ контрольной деятельности налоговых органов на примере Свердловской области	40
2.1 Характеристика деятельности Управления Федеральной налоговой службы по Свердловской области.....	40
2.2 Оценка контрольной деятельности налоговых органов в Свердловской области	51
2.3 Основные проблемы в контрольной деятельности налоговых органов по Свердловской области	67
3 Рекомендации по совершенствованию контрольной деятельности налоговых органов на примере Свердловской области	77
3.1 Методы и подходы по оценке эффективности налогового контроля в Российской Федерации.....	77
3.2 Разработка предложений по совершенствованию контрольной деятельности налоговых органов в Свердловской области	85
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	101
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	105

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования. В настоящий период важным правилом существования каждого государства является ясно организованная система налогообложения. От продуктивности налоговых органов зависит положение бюджета, значит, и благосостояние страны, региона, муниципального образования. Поэтому строительство продуктивной системы контроля за налоговыми доходами в бюджетную систему страны, включено в ряд основных задач социально-экономической политики. Разработка крепкой финансовой системы немыслимо без строительства эффективной системы налогового контроля, которая должна обеспечить финансовые потребности страны, соблюдая права плательщиков налогов. В целях обеспечения таких функций была сформирована Федеральная налоговая служба (Далее-ФНС).

Налоговый контроль есть основной способ надзора за исполнением обязанности по уплате в бюджет налогов. Цель налогового контроля – это предупреждение и обнаружение налоговых правонарушений, а еще привлечение к ответственности лиц, нарушивших законодательство о налогах и сборах.

От ясной и правильной организации налоговой службы, работы продуктивной системы налогового контроля, зависит успешный итог последующего совершенствования рыночной экономики.

Цель работы: синтезирование научно-практических источников, методических рекомендаций ФНС России, территориальных органов ФНС России, решений и новаций в сфере налогообложения, механизмов использования текущих методов и подходов для оценки продуктивности налогового контроля. В работе определены пути совершенствования контрольной работы налоговых органов и разработаны практические рекомендации по повышению качества налогового контроля в Свердловской области.

Задачи исследования. Для получения обозначенной цели были определены задачи:

- изучить сущность, задачи налогового контроля и дать описание его главным формам;
- рассмотреть становление налогового контроля в историческом разрезе;
- изложить основные мероприятия налогового контроля;
- разобрать нормативно-правовой аспект деятельности налоговых органов;
- рассмотреть историческое развитие и охарактеризовать деятельность Управления Федеральной налоговой службы по Свердловской области;
- подвергнуть анализу контрольную деятельность налоговых органов в Свердловской области;
- выделить главные проблемы в контрольной деятельности налоговых органов по Свердловской области;
- изучить подходы и методы по оценке эффективности налогового контроля;
- рассмотреть инструменты улучшения контрольной деятельности, предложить рекомендации по решению выделенных проблем.

Объект исследования: территориальные органы Федеральной налоговой службы России по Свердловской области.

Предмет исследования: организация и проведение налогового контроля территориальными органами Федеральной налоговой службы России по Свердловской области.

Методы исследования: статистические и графические методы обработки и предоставления информации, сравнительный, экономический анализ, синтез и обобщение, экономические расчеты.

Степень разработанности темы: отечественные авторы изучали проблемы сферы контрольной деятельности налоговых органов и теоретико-методологические разработки управления контрольными процессами в России, среди них Шестакова Н. Н., Мальцев А. Г., Кулешова В. П., Боровинских В. А., Поверинова Е. М. Необходимость актуализации контрольной деятельности

налоговых органов рассматривается в трудах Карабут К.Е., Хафизова А.Р., Яшина Н.И., Александров Е.Е.

Основные пункты научной новизны:

- предложена новая система оповещения физических лиц через кабинет налогоплательщиков о вызове их в качестве свидетелей на допрос. Данный способ поможет сократить расходы на почтовые отправления и увеличит количество явок на допросы и положительно повлияет на доходы бюджета за счет роста штрафных санкций;

- рекомендовано при исчислении налогов запретить представление документов после проведения налоговой проверки, а также запретить сдачу уточненных деклараций во время проведения налоговых проверок. После запрета на сдачу уточненных деклараций и документов после контрольного мероприятия, доначисления (кроме штрафов) будет невозможно снизить;

- разработаны авторские показатели эффективности контрольной деятельности налоговых органов по субъекту Российской Федерации на основе проанализированных методов и подходов к оценке эффективности.

Под практической значимостью исследования автор предполагает допустимость применения предложенных решений по совершенствованию налогового контроля в иных территориальных органах Федеральной налоговой службы России. В целом, это приведет к пополнению бюджета за счет роста налоговых поступлений, штрафов, что положительно отразится на эффективности контрольной деятельности налоговых органов.

Информационно-эмпирическая база исследования: отчетные документы Федеральной налоговой службы, монографические материалы, публикации специализированных экономических изданий, а также статистические и отчетные данные Управления ФНС России по Свердловской области. В ходе работы были задействованы данные из официальных интернет-сайтов, справочно-правовой сети «Консультант-плюс» и др. В

рамках изучения отчетных и статистических материалов применялись методы логического, сравнительного, системного анализ.

Структура магистерской диссертации: введение, 3 главы, 9 параграфов, заключение, библиографический список, 7 рисунков, 22 таблицы, 62 использованных источника.

Во введении раскрывается актуальность темы магистерской диссертации, формируются цели и задачи исследования, обозначаются объект и предмет изучения, объясняется научная новизна, практическая значимость осуществленной работы.

Первая глава «Теоретические и нормативно-правовые основы контрольной деятельности налоговых органов» направлена на раскрытие сущности, главных задач, основных форм налогового контроля, на анализ основ осуществления налоговыми органами полномочий в области налогового контроля, на рассмотрение исторического аспекта, на характеристику важных мероприятий налогового контроля и на исследование нормативно-правовой базы в рамках деятельности налоговых органов.

Во второй главе «Анализ контрольной деятельности налоговых органов» дана характеристика деятельности Управления Федеральной налоговой службы по Свердловской области, проведен анализ деятельности налоговых органов по Свердловской области, а также выявлен ряд проблем при организации и проведении налогового контроля по Свердловской области.

В третьей главе «Пути совершенствования контрольной деятельности налоговых органов» рассмотрены методы и подходы по оценке эффективности налогового контроля, предложены пути решения выявленных проблем в целях совершенствования налогового контроля в Свердловской области и показан экономический эффект от их осуществления.

В заключении приводятся основные выводы и рекомендации.

1 Теоретические и нормативно-правовые основы контрольной деятельности налоговых органов в Российской Федерации

1.1 Сущность, задачи, формы налогового контроля

Любое государство работает по принципу управления и подчинения. Будь то монарх, президент, или парламент, которым подчиняются органы государственной власти или будь то налоговая инспекция, предписание которой юридическое лицо обязано исполнить в срок. Государственное управление представляет собой сложный процесс деятельности органов государственной власти. Основные функции государственного управления, которые чаще всего выделяют в литературе: планирование, прогнозирование, организация, мотивация, регулирование, координация и контроль.

Контроль является функцией управления, направленной на проверку соответствия требованиям, на выявление отклонений и поиск их причин, на оценку степени достижения целей и рациональности выбранного пути получения запланированных результатов[43].

У контроля огромное количество типологий и видов, автор подробнее остановится на финансовом контроле.

Под финансовым контролем понимается процедура или совокупность процедур, которые направлены на оценку соответствия деятельности организации в сфере управления денежными средствами нормам, указанным в нормативно-правовых актах.

В зависимости от объекта финансового контроля выделяют: налоговый, инвестиционный, таможенный, кредитный, валютный и т. д.

Налоговым контролем считается деятельность уполномоченных органов власти по контролю за соблюдением законов и подзаконных актов о налогах и сборах [1].

Под видами налогового контроля подразумевают текущий, предшествующий и последующий [15].

Профилактические мероприятия по изъяснению законодательства о налогах для его верного применения – этопредшественный контроль.

Контрольные мероприятия, осуществляемые в процессе реализации налогоплательщиком налогового законодательства для предотвращения налогового правонарушения – это текущий контроль.

Контрольные мероприятия в последующие отрезки временидля выявления нарушения налогового законодательства– это последующий контроль[27].

Под субъектом налогового контроля понимаются органы власти, что вправе исполнять налоговый контроль. Основным субъектом является ФНС и ее территориальные налоговые органы.

Подведомственныморганом власти Министерства финансов Российской Федерации признается Федеральная налоговая служба, котораяреализует свою деятельность самостоятельно и через свои территориальные органы [4].

Общее централизованноеустройство налоговых органов включает ФНС, т. е. федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области контроля и надзора в отношении налогов и сборов, и ее территориальные налоговые органы.

Под территориальными налоговыми органами понимаютсяинспекции ФНС РФ по району, управления ФНС по субъектам РФ, по району в городе, инспекции ФНС РФ межрайонного уровня, по городу без районного деления[6].

В 2021 году в территориальные органы ФНС России входят:

- 84 управления ФНС РФ по субъектам, которым подведомственны:
- 14 инспекций ФНС по районам;
- 85 инспекций ФНС по районам в городах;
- 100 инспекций ФНС по городам без районного деления;
- 613 инспекций ФНС межрайонного уровня;
- 8 межрегиональных инспекций ФНС по федеральным округам;

– 8 межрегиональных инспекций ФНС по крупнейшим налогоплательщикам, которым подведомственны 13 инспекций межрайонного уровня;

– Межрегиональная инспекция ФНС по центральной обработке данных №2;

– Межрегиональная инспекция ФНС по центральной обработке данных №3;

– Межрегиональная инспекция ФНС по центральной обработке данных №4;

– Межрегиональная инспекция ФНС по ценообразованию для целей налогообложения;

– Межрегиональная инспекция ФНС по камеральному контролю.

В качестве объекта налогового контроля признаются действия (бездействия) плательщиков налогов, налоговых агентов, плательщиков сборов и других лиц по уплате (удержанию) налогов и сборов, а еще по исполнению ими других обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах, что оцениваются в аспекте их правильности, своевременности и полноты[28].

Денежные документы, отчеты, бухгалтерские книги, планы, декларации, сметы и другие документы, сопряженные с исчислением и уплатой обязательных платежей в бюджеты всех уровней – это предметы налогового контроля [19].

Целью налогового контроля называют обеспечение режима законности в сфере налогообложения.

На рисунке 1 изображены основные задачи налогового контроля.

Налоговый контроль осуществляется должностными лицами налоговых органов в рамках своей компетенции путем налоговых проверок, получения разъяснений налогоплательщиков, плательщиков сбора и налоговых агентов, плательщиков страховых взносов, проверки данных отчетности и учета,

осмотра территорий и помещений, используемых в целях получения дохода (прибыли), а еще в иных формах, установленных налоговым кодексом РФ[1].

Среди различных форм налогового контроля главное место занимают



Рисунок 1 - Задачи налогового контроля¹

налоговые проверки, которые признаются самой универсальной формой контроля, которая позволяет крайне эффективно фиксировать деятельность налогоплательщика.

Налоговая проверка – это базовая форма налогового контроля, которая представляет собой совокупность процессуальных действий уполномоченных органов в сфере контроля за соблюдением налогового законодательства, и реализуемая за счет сопоставления отчетной информации налогоплательщиков с реальным положением его финансово-хозяйственной деятельности [40].

Налоговые органы осуществляют:

- выездные налоговые проверки;
- камеральные налоговые проверки.

Контроль за соблюдением налогового законодательства плательщиками налогов, плательщиками сборов, налоговыми агентами или плательщиками страховых взносов – цель таких проверок [17].

¹ Составлено автором по: [27]

Камеральная налоговая проверка осуществляется по месту нахождения налогового органа на базе налоговых деклараций и документов, показанных налогоплательщиком, а также иных документов о деятельности налогоплательщика, находящихся у налогового органа, если другое не установлено налоговым кодексом[1].

Базой для осуществления камеральной налоговой проверки не служит специальная декларация, сданная согласно с Федеральным законом "О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", и (или) применяемые к ней документы, а также сведения, которые содержатся в данной специальной декларации и (или) документах.

Камеральная налоговая проверка осуществляется уполномоченными должностными лицами налогового органа согласно их служебными обязанностями без особого решения руководителя налогового органа в пределах 3 месяцев со дня сдачи налогоплательщиком налоговой декларации или в пределах 6 месяцев со дня сдачи зарубежной организацией, которая состоит на учете в налоговом органе согласно п. 4.6 ст. 83 Налогового кодекса, налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость[1].

Если камеральной налоговой проверкой найдены ошибки в налоговой декларации и (или) несоответствия между сведениями, имеющимися в сданных документах, или найдены несовпадения данных, сданных налогоплательщиком, сведениям, которые содержатся в документах, находящихся у налогового органа, и приобретенным им в процессе налогового контроля, об этом докладывается налогоплательщику с требованием дать в пределах 5 дней нужные пояснения или внести необходимые исправления в указанный срок[25].

При реализации камеральной налоговой проверки налоговый орган не может требовать у плательщика налогов дополнительные документы и сведения, если сданные документы вместе с налоговой декларацией не установлены налоговым кодексом[46].

В случае обнаружения нарушений налогового законодательства в процессе осуществления камеральной налоговой проверки должностными лицами налогового органа, которые проводят данную проверку, обязан быть составлен акт налоговой проверки по предусмотренной форме в период 10 дней после завершения камеральной налоговой проверки.

Выездная налоговая проверка осуществляется на территории плательщика налогов на базе решения руководителя налогового органа [32].

Если у плательщика налога нет возможности предоставить помещение в целях осуществления выездной налоговой проверки, то такая проверка может осуществляться по месту нахождения налогового органа, а в случае реализации выездной налоговой проверки налогоплательщиков - зарубежных организаций, которые признаны налоговыми резидентами России в порядке, закрепленном пунктом 8 статьи 246.2 налогового кодекса, - по месту нахождения обособленного подразделения данной организации.

Решение об исполнении выездной налоговой проверки принимает налоговый орган по месту нахождения организации, месту жительства физического лица, месту нахождения обособленного подразделения зарубежной организации, которая признана налоговым резидентом РФ в порядке, закрепленном п. 8 ст. 246.2 налогового кодекса, или налоговый орган, уполномоченный федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области контроля и надзора в сфере налогов и сборов, на осуществление выездных налоговых проверок в зоне субъекта РФ касательно плательщиков налогов, которые имеют место нахождения (место жительства) в зоне данного субъекта РФ [1].

Выездная налоговая проверка касательно единственного плательщика налога может осуществляться по одному или более налогам.

Своевременность уплаты налогов и безошибочность исчисления - предмет выездной налоговой проверки.

В ходе выездной налоговой проверки может быть проверен отрезок времени, не превышающий 3 календарных года, предшествующих году, в котором принято решение о реализации проверки [42].

Налоговые органы не могут исполнять 2 и более выездные налоговые проверки по одинаковым налогам за неизменный период.

Налоговые органы не могут осуществлять касательно одного плательщика налогов более 2 выездных налоговых проверок в период календарного года, за исключением обстоятельств принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области контроля и надзора в сфере налогов и сборов, о надобности исполнения выездной налоговой проверки плательщика налогов внеданного ограничения[1].

Выездная налоговая проверка не может длиться больше 2 месяцев. Такой срок возможно продлить до 4 месяцев, а в редких случаях - до 6 месяцев.

Причины и алгоритм продления промежутка времени проведения выездной налоговой проверки закрепляются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области контроля и надзора в сфере налогов и сборов.

Время осуществления выездной налоговой проверки начинается со дня принятия решения об исполнении проверки и до дня составления справки о реализованной проверке.

На рисунке 2 приведены основания, по которым руководитель налогового органа может приостановить осуществление выездной налоговой проверки.

Возобновление и приостановление исполнения выездной налоговой проверки оформляются официальным решением руководителя налогового органа, который проводит такую проверку [12].

Обычный срок приостановления исполнения выездной налоговой проверки должен не превышать 6 месяцев.

При надобности уполномоченные должностные лица налоговых органов, исполняющие выездную налоговую проверку, могут осуществлять инвентаризацию имущества плательщика налога, а еще совершать осмотр

торговых, производственных, складских и других помещений и территорий, которые использует плательщик налогов в целях получения дохода или которые связаны с содержанием объектов налогообложения [35].

В заключительный день осуществления выездной налоговой проверки налоговый инспектор должен составить справку о реализованной проверке, в

Основания для приостановления выездной налоговой проверки			
 истребование документов	 получение информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ	 проведение экспертиз	 перевод на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке

Рисунок 2 – Основания для приостановления выездной налоговой проверки² которой отмечается предмет проверки и период ее исполнения, и отдать ее плательщику налога или его представителю.

По итогам выездной налоговой проверки в период 2 месяцев со дня составления справки о совершенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов обязан быть составлен в соответствующей форме акт налоговой проверки [1].

Акт налоговой проверки, иные данные налоговой проверки, в процессе которых были обнаружены нарушения налогового законодательства, а также отданные проверяемым лицом письменные возражения по данному акту обязаны быть изучены руководителем налогового органа, который проводил налоговую проверку. По итогам их изучения руководителем налогового органа в период 10 дней со дня истечения времени сдачи письменных возражений на

² Составлено автором по: [1]

акт налоговой проверки, принимается решение о привлечении либо об отказе в привлечении к ответственности за осуществление налогового правонарушения или решение о реализации вспомогательных мероприятий налогового контроля.

1.2 Историческое развитие налогового контроля

Налоговый контроль крепко связан с налогообложением, его появление и развитие зависели от совершенствования системы налогообложения. Когда появился налог, государства в нынешнем его восприятии пока не было, но были исторически прошлые или ранние типы государственных организаций [38]. Его возникновение соотносится с первыми общественными нуждами, совершенствованием товарно-денежных отношений. Средства, возникшие от уплаты налогов, расходовали на укрепление городов, содержание войск, сооружение кораблей, дорог, строительство храмов, проведение праздников, помощь малоимущим [26].

Во времена существования Киевской Руси полномочия основного налогового органа исполнял самостоятельно Великий князь Киевский. Делая выборы взыскания дани с подчиненных племен, князь вдвоем с женой производил их взимания и контроль, наказывая непокорных.

Состоянием и ростом места государства персонально исполнять функцию взимания дани правителям оказалось сложнее. Киевский князь действительно должен был полагаться на участие уполномоченных им военных администраторов и начальников, которые обычно выбирались из доверенных лиц и представителей своей семьи. На отдаленных территориях волю князя исполняли посадник, тысяцкий локального ополчения со своими подчиненными. В сельской окрестности обязанность контроля за взиманием дани возлагалась на старосту. Целый локальный аппарат содержался посредством поборов с народа [22]. Далее из княжеских чиновников были назначены лица (рядовичи), полномочия которых включали контроль за

легальностью действий своих коллег, который был вызван особенностью деятельности таких органов. Так как реализация полномочий по контролю над большими размерами доходов, а еще прямое участие в их взимании предполагали непоколебимых действий.

Основным документом, который доказывал факт взимания налогов в Киевской Руси, есть «Повесть временных лет», известного летописца Нестора (около 1113 г.), в которой зафиксирован поход в 945 г.. Киевского князя Игоря за данью к древлянам и перечислены народы, «иже дань дают Руси» [29]. Появление первых календарей в Киевской Руси было обусловлено, как и в иных государствах, прямо с отметкой временных периодов взимания налогов.

Накануне распада Древнерусского государства, с XI в. в княжеском дворе возникает несколько должностей, которые были ответственными за взыскание податей. К ним были причислены таможенники, данщики, верующие и т. д. [22]. Так, данщиками признавали собирателей дани, верующими были те, кто получал судебную пошлину, которая именовалась «вера». Таким способом на Руси происходили первые попытки получения должностей, занимая которые, лица прямо взимали налоги и проводили контроль за их получением.

В XIII в. монголо-татары в последствии взятия Киевской Руси для взимания налогов иногда переписывали население, имущество и хозяйства, и все, включенные в такие списки были обязаны платить в казну «тягар». Таким образом, осуществляется начало учета лиц, с которых взимались сборы и подати, иными словами учет плательщиков налогов. В этот же период возник такой вид налога, как «ясак». Так, ясаком облагали каждого человека мужского пола, достигшего возраста, чтобы заниматься промыслом. Для взимания ясака были созданы обособленные экспедиции. Местом нахождения экспедиций в отрезок времени между получением податей были специальные города и остроги. В целях учета размер собранного ясака действовали ясачные книги. Должностное лицо ответственное за взимание данного типа налога был воевода [38]. Получив Русь в XIII в., монголо-татары открыли подушную перепись населения и регистрацию каждого плательщика, обязуя их к уплате прямого

налога — ясака. Данные функции осуществляли монголо-татарские чиновники—баскаки.

К XIV в. возникает устройство «кормления со своеволием кормильщика и его подчиненных». В итоге в XIV в. закрепляются правила взимания налогов (уставные грамоты), а народу дается право обжалования поступков «кормильщиков». Таким образом создается институт соблюдения интересов и прав граждан, строится структура органов власти, которые производят взимание налогов и контролируют их уплату [38]. Во времена действия «кормления» создаются должности дьяков, казначеев и подьячих, которые управляют взиманием оброков и заносят информацию в соответствующие книги (возникает первая статистика и учет обязательных платежей).

Итак, для данного периода развития налогового контроля свойственно:

- налоговый контроль появляется с возникновением учета граждан или имущества граждан и реализуется без ясного инструмента его регулирования;
- разобщенность составляющих проведения налогового контроля по причине неполного роста инструмента государственного управления;
- налоги есть беспорядочные платежи, контроль за сбором налогов осуществляет власть;
- появляются должности, занимая которые лица обязаны взимать налоги, но такая функция обычно не являлась единственной для них.

Во времена правления Петра I возникает второй период совершенствования налогового контроля. Особого внимания требует организационная система взимания налогов в период его царствования. Петр I создал «управленческий» Сенат—действующий на постоянной основе высший орган государственного управления, одновременно с иными функциями исполнял полномочия контролера в области государственных расходов и налогов. Указ о введении губерний в управлении с губернатором был издан в 1706 году. Губернатор выполнял функции по контролю за взиманием налогов [22].

Вследствие реформы Петра о налогах (XVIII в.) были созданы должности прибыльщиков — т. е. чиновников, что обязаны «сидеть и чинить государю прибыли», изобретать новые типы податей. В период его царствования была перепись населения — купцов, слободских и посадских людей: производилась характеристика не просто их дворов, типа ремесла и промысла, но и размера промыслов и наземной платы за помещение [38]. Можно сказать, что данные меры приняты для предотвращения уклонения выплаты налогов, так как с 1679 г. за объект налогообложения был взят двор и сразу дворы соседей или родственников начали ограждаться одним забором. В частности, в период правления Петра I появляется перевод к «подушной» подати, когда единицей налогообложения назначается не двор, а представитель мужского пола. Возникают «ревизские сказки» — т. е. записи, в которые вносились мужчины.

Петр также реорганизовал управление финансами. Взамен бесконечных приказов, регулирующих расходы и доходы, были приняты Штат-контор-коллегии и Камер-коллегии. Первой из них было поручено следить за окладными и неокладными приходами. Окладным называли прибыль, размер которой известен заранее, например оклад, неокладным — пошлину, налог с заводов и т. п.

Вместе с реорганизацией центрального управления происходят изменения в земских учреждениях. У Петра I пока не было в нужном составе органов власти, что могли бы проводить взимание торговых и иных пошлин. Традиционно такая функция ложилась на купечество и иных городских жителей. Казенную пошлину взимали земские старосты, которых контролировали воеводы. Указом от 30 января 1699 торгово-промышленному населению городов и крестьянам государевых волостей было предоставлено право руководствоваться своими бургомистрами, которые должны были вместо воевод собирать государственные налоги [48]. Это стало весомым действием в сфере местного самоуправления.

На рисунке 3 изображены основные достижения в сфере налогового контроля Петра I за годы его правления.

Важные изменения привнесла Екатерина II в организации налогового контроля. Ею была утверждена экспедиция о государственных доходах, которая в будущем была разграничена на 4 отдельных экспедиции, одна из них исполняла функции по взиманию недоимок и недоборов налогов. В губерниях для проверки отчетов, взимания податей были приняты коллегиальные губернские казенные палаты. Эти палаты осуществляли свою деятельность вплоть до XX в. Но с XIX в. контроль количества налогоплательщиков начал осуществляться ревизионными переписями.

До 1861 г. сбор податей из государственных крестьян осуществляли выборные земские власти. В вотчинах, поместьях ответственными за сбор налогов являлись приказчики. В уездный город поставляли деньги. В 1861 г. данные полномочия были отданы мировым посредникам. В 1874 г. налоговый контроль предоставили уездной полиции. В 1885 была создана должность налогового инспектора в роли финансового сотрудника на местах. В организациях налоговой инспекции контроль от лица государства за промыслами и торговлей был крайне слаб. Раз в год генеральную проверку осуществляли чиновники. Регулярный же контроль был положен на избираемых торговых депутатов и волостных старшин, первые в большей мере отстаивали интересы промышленников и торговцев, в меньшей мере занимались ростом государственной казны. Уход от выплаты торговой пошлины имел всеобщий характер. Работа же налоговой инспекции дала в большей степени улучшить торговые сборы за небольшой промежуток времени [39].

В период правления Александра I были организованы Государственное



Рисунок 3 – Основные нововведения Петра I³

казначейство, Комиссия по погашению долгов, Министерство финансов, Государственный контроль. Таким образом, было положено начало современного государственного контроля. Но одновременно была увеличена численность налоговых инспекций, образованных в период правления Екатерины Великой, и которые были созданы в окрестностях.

Иной значительной ступенью совершенствования организации налогового контроля данного временного периода стали передовые нововведения Столыпина П. А. председателя Совета министров. Возникла твердость и централизация налогового контроля.

Важным событием в развитии налогового контроля является внедрение в 1859 г. двух комиссий: одной при государственном контроле — для составления правил о порядке счета, отчетности и ревизии, второй при Министерстве финансов — для просмотра подати и сборов. Открыты новые местные учреждения контрольные палаты [39].

³ Составлено автором по: [26]

Казенные палаты были приняты в 1885 году, в них были введены должности податных инспекторов, что проводило контроль за корректностью сбора налогов и иных платежей на участках. Инспекторы проверяли данные об утаивании поступлений от налогообложения, избегании от выплаты налогов.

Таким образом, на этом этапе было характерно:

- централизация и усиление осуществления налогового контроля;
- создание не должностей, а специальных органов государственного аппарата, осуществляющих налоговый контроль.

Таким образом, в период царствования Петра I возник финансовый орган власти (Камер-коллегия), которая позволила соединить финансовые организации России, аместные и региональные власти получили полномочия, которые допускали самостоятельный контроль взимания местных и региональных налогов. Это предоставило местной и региональной власти возможность формировать доходы бюджета автономно, без помощи центральной власти.

Третий период развития налогового контроля начался с переходом к НЭПу в 1922 году. В данный период единоличное управление налоговыми платежами проводил Народный комиссариат финансов, в структуре которого было выделено Управление налогов и государственных доходов. Налоговый контроль на местах реализовывали финансовые инспекторы, финансовые агенты и налоговые комиссии [38].

Народный комиссариат финансов СССР в 1925 г. утвердил Положение касательно внешнего налогового контроля, в документе были обозначены обязанности, права, функции и задачи финансовых агентов, финансовых инспекторов и их подчиненных. Внешний налоговый контроль включал обследования плательщиков налогов, анализ возникновения их доходов, единиц налогообложения. Принятие окладного счета (карточки недоимок, отчетные ведомости, книги и т. п.) отдавалось кассовым органам, а налоговым агентам - сбор платежей [22].

С 1926 г. было выбрано направление на сворачивание НЭПа, что связано с переводом от системы взыскания налогов в административное взимание поступлений «социалистических» организаций, на часть которых в финале НЭПа было 90% валовой продукции, и переназначение финансов только через бюджет.

В 1930 году было принято взимание налогов с населения. Территориальные налоговые органы (налоговые инспекции) — это подразделения городских и районных финансовых отделов. В 1931 г. принята государственная регистрация — необходимая процедура постановки на учет плательщиков налогов (кооперативных, государственных и общественных предприятий) для контроля правомерности их создания, реорганизации, завершения деятельности и единиц налогообложения (особых типов имущества). Без регистрации такие предприятия не имели возможность принимать участие в хозяйственном обороте, подписывать договоры, создавать в отделениях Госбанка текущие и расчетные счета [38].

Следующие изменения в составе налоговых органов были реализованы в 1959 г. Управление налогов и сборов, налоговые инспекции и отделы стали управлениями, инспекциями и отделами государственных доходов. Но полномочия почти не поменялись. Обязанности Министерства финансов СССР включали осуществление проверок, ревизий и обследования действий с государственными поступлениями в Министерствах финансов союзных государств, а еще в местных финансовых органах власти.

Главная деятельность по регулярному контролю за исполнением планов по государственным доходам, верным расчетам и благовременному приходу каждого поступления в бюджет была положена на районные и городские инспекции по государственным доходам, которые входили в структуру городского (районного) финансового отдела исполкома Совета народных депутатов [22].

На рисунке 4 показаны основные характеристики 3 этапа развития налогового контроля.

С улучшением системы налогообложения возникает разделение функций государственных органов, появляются новые органы власти, главными обязанностями которых стали взимание и надзор за исполнением обязанностей по выплате налоговых платежей. Наряду с развитием системы последних происходит формирование принципов деятельности должностных лиц этих органов, а также методов налогового контроля.



Рисунок 4 – Основные достижения 3 этапа развития налогового контроля⁴

Таким образом, история налогового контроля — это история повышения централизации взыскания налогов, становления налогового суверенитета государства. Еще история демонстрирует развитие государственных финансов от «наживы» к зрелому подходу с обдуманными государственными расходами [38].

1.3 Характеристика мероприятий налогового контроля

Установленные налоговым кодексом виды деятельности налоговых органов в области контроля за исполнением плательщиками налогов, плательщиками сборов и налоговыми агентами, плательщиками страховых взносов налогового законодательства — это мероприятия налогового контроля[1]. Виды деятельности налоговых органов, установленные

⁴ Составлено автором по: [26]

международными договорами России, которые включают информацию о сборах и налогообложении, тоже относятся к мероприятиям налогового контроля [34].

Мероприятия в рамках налогового контроля реализуются в процессе осуществления налоговых проверок и при изучении данных налоговых проверок в роли вспомогательных процедур налогового контроля. Отдельные мероприятия налогового контроля в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, могут проводиться вне рамок налоговых проверок.

В таблице 1 перечислены мероприятия, которые могут проводить налоговые органы в рамках камеральных и выездных налоговых проверок.

Таблица 1 - Сравнительная характеристика мероприятий налогового контроля, применяемых в рамках камеральной и выездной проверки⁵

№ п/п	Мероприятия налогового контроля	Выездная налоговая проверка	Камеральная налоговая проверка
1.	Выемка	Проводится	Не проводится
2.	Допрос свидетеля	Проводится	Проводится
3.	Инвентаризация	Проводится	Не проводится
4.	Истребование документов (информации)	Проводится	Проводится

Продолжение таблицы 1

№ п/п	Мероприятия налогового контроля	Выездная налоговая проверка	Камеральная налоговая проверка
5.	Осмотр	Проводится	Не проводится
6.	Привлечение переводчика	Проводится	Проводится
7.	Привлечение специалиста	Проводится	Проводится
8.	Привлечение эксперта	Проводится	Проводится

В ходе проведения мероприятий в рамках налогового контроля, специальную технику для создания видео и фотосъемки, копировальную технику и другие технические инструменты имеют право использовать налоговые органы [11]. Факты применения специальной техники фиксируются в надлежащих протоколах, что обязаны быть составлены в рамках проведения налогового контроля. К протоколам должны быть добавлены материалы, приобретенные по итогам использования специальной техники.

⁵ Составлено автором по: [1]

Далее автор раскроет сущность каждого мероприятия налогового контроля.

Выемка предметов и документов осуществляется с целью обнаружить и доказать неопровержимыми фактами нарушения законодательства о налогах и сборах[45].

Выемка предметов и документов реализуется в рамках правомочного постановления должностного лица соответствующего налогового органа, который проводит выездную налоговую проверку.

Данное постановление должно быть утверждено руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, который принял решение о реализации налоговой проверки.

Не разрешается выемка предметов и документов в ночной промежуток времени. Выемка предметов и документов осуществляется при наличии понятых и людей, у которых проходит выемка предметов и документов. В особых ситуациях для участия в осуществлении выемки вызывают специалиста.

До старта выемки должностное лицо соответствующего налогового органа показывает постановление о проведении выемки и объясняет присутствующим их обязанности и права. Должностное лицо соответствующего налогового органа рекомендует человеку, у которого проходит выемка предметов и документов, самому отдать их, а в ситуации несогласия осуществляет выемку насильно. При несогласии человека, у которого проходит выемка, открыть помещения или другие места, где возможно находятся подлежащие выемке предметы и материалы, должностное лицо соответствующего налогового органа может проделать это независимо, не причиняя повреждений дверям, мебели и иным предметам[1].

Нельзя изымать предметы и материалы, которые не относятся к предмету данной налоговой проверки.

Об осуществлении выемки, об изъятии предметов и документов создается протокол. Изъятые документы и предметы перечисляются и

описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности - стоимости предметов. Копия протокола о выемке документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты.

Налоговые органы в роли свидетеля могут приглашать в целях дачи показаний всякое физическое лицо, если ему возможно известна какая-то информация, которая необходима для проведения налогового контроля [30]. Показания свидетеля заносятся в протокол.

В роли свидетеля не могут быть допрошены:

1) люди, имеющие малолетний возраст, психические или физические недостатки и не могут адекватно осознавать факты, имеющие смысл для проведения налогового контроля;

2) люди, которые знают информацию, значимую для осуществления налогового контроля, по причине исполнения профессиональных обязанностей, и необходимые сведения имеют отношение к профессиональной тайне данных людей, например, аудитор, адвокат [1].

Человек может отказаться от дачи информации исключительно по основаниям, установленным российским законодательством.

Информация от свидетеля возможно получить по месту его нахождения, в случае старости, болезни, инвалидности человек не может прийти в налоговый орган, а по решению должностного лица соответствующего налогового органа - и в иных ситуациях.

Перед началом дачи показаний должностное лицо соответствующего налогового органа сообщает свидетелю о последствиях за отказ или увиливания от предоставления показаний или за дачу умышленно ложных сведений, что фиксируется в протоколе и подтверждается подписью свидетеля.

По итогам составления протокола его копия отдается лично свидетелю под расписку. В ситуации отказа свидетеля от принятия копии протокола данное обстоятельство фиксируется в протоколе.

Главными целями инвентаризации признают: обнаружение реального существования имущества и незафиксированных объектов, которые подлежат налогообложению; сравнение существующего имущества с информацией бухгалтерского учета; налоговая проверка верных сведений в учете обязательств [3].

Распоряжение об осуществлении инвентаризации имущества плательщика налогов в рамках выездной налоговой проверки, сроках и порядке ее реализации, количестве инвентаризационной комиссии утверждает руководитель налоговой инспекции по месту пребывания плательщика налогов, а еще по месту пребывания его транспортных средств и недвижимого имущества.

На рисунке 5 перечислены финансовые активы, которые относятся к имуществу налогоплательщика.

Налоговые органы вправе привлекать для проведения инвентаризации имущества налогоплательщика экспертов, переводчиков и других специалистов.

Список имущества, который проверяется в рамках налоговой проверки, утверждается руководителем налоговой инспекции [23].

Проверка подлинного существования имущества происходит в присутствии материально ответственных лиц, должностных лиц, сотрудников бухгалтерии плательщика налога.



Рисунок 5 – Имущество налогоплательщика⁶

До старта проверки подлинного существования имущества инвентаризационной комиссии нужно принять крайние на время инвентаризации расходные и приходные отчеты или материалы о перемещении денежных средств и материальных ценностей [3]. Информация о настоящем существовании имущества фиксируется в акты инвентаризации или инвентаризационные описи в двух и более экземплярах. Настоящее существование имущества при инвентаризации устанавливается путем взвешивания, подсчета, обмера.

На описи ставит подписи каждый участник инвентаризационной комиссии, каждое материально ответственное лицо. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии и об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий.

По итогам произведенной инвентаризации имущества плательщика налога заполняется ведомость результатов, обнаруженных инвентаризацией, ведомость подписывает Председатель комиссии.

⁶ Составлено автором по: [3]

Итоги инвентаризации имущества плательщика налогов записываются в акт документальной проверки и рассматриваются при изучении данных налоговой проверки [23].

Должностное лицо соответствующего налогового органа, осуществляющее налоговую проверку, может попросить у проверяемого лица нужные документы в целях проверки [33].

Запрашиваемые материалы могут быть переданы в налоговый орган через представителя или самостоятельно проверяемым лицом, отправлены по почте России заказным письмом, по электронной почте через Интернет или с помощью личного кабинета плательщика налогов.

Материалы, которые были запрошены в процессе налоговой проверки, передаются в период 10 дней со дня получения такого требования [1]. Несогласие проверяемого лица предоставить необходимые при реализации налоговой проверки материалы или не передача их в обозначенные сроки есть налоговое правонарушение.

Налоговые органы могут осматривать все действующие в отношении плательщика налогов для получения дохода или имеющие отношение к содержанию единиц налогообложения без привязки к месту их пребывания складские, производственные, торговые и другие помещения и территории.

Осмотр помещений, территорий, предметов, документов осуществляется в рамках правомочного постановления должностного лица соответствующего налогового органа, который реализует осмотр. Такое постановление должно быть утверждено руководителем соответствующего налогового органа.

Осмотр производится в присутствии понятых. При проведении осмотра вправе участвовать лицо, территории, помещения, документы и предметы которого подлежат осмотру должностным лицом налогового органа, или его представитель, а также специалисты [1]. О производстве осмотра составляется протокол.

В особых ситуациях для участия в проведении налогового контроля в рамках заключенного договора существует возможность привлечения профессионального переводчика. Переводчик — это не заинтересованное в результатах контроля лицо, которое профессионально владеет тем языком, знание которого нужно для перевода. Переводчик должен прийти по вызову должностного лица соответствующего налогового орган, который его назначил, и верно исполнить заказанный ему перевод. Переводчик предупреждается об ответственности за отказ или уклонение от выполнения своих обязанностей либо заведомо ложный перевод, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью переводчика.

В особых ситуациях для участия в реализации определенных действий по проведению налогового контроля, в частности, при осуществлении выездных налоговых проверок, в рамках заключенного договора существует возможность привлечения специалиста, который имеет необходимые навыки и знания, не заинтересованный в результатах контроля [1]. Найм лица в роли специалиста происходит на основе договора. Участие лица в качестве специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля.

В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт [1]. Экспертиза осуществляется в ситуации, когда в целях разъяснения всплывающих вопросов необходимы специальные знания в искусстве, науке, ремесле, технике. Найм лица в роли эксперта происходит на основе договора.

Решение о проведении экспертизы принимается постановлением должностного лица соответствующего налогового органа, который реализует выездную налоговую проверку. Эксперт может изучать документы проверки, которые относятся к предмету экспертизы, писать ходатайства о вручении ему вспомогательных сведений.

Должностное лицо соответствующего налогового органа, которое приняло постановление о проведении экспертизы, должно ознакомить с таким документом проверяемое лицо и объяснить его права, на основе этого заполняется протокол.

Эксперт предоставляет заключение в письменной виде от своего имени[31]. В заключении эксперта описываются реализованные им исследования, выводы по ним и убедительные ответы на запрашиваемые вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение.

Заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы.

1.4 Нормативно-правовые основы деятельности налоговых органов

Нормативно-правовое регулирование деятельности налоговых органов начинается с основного закона государства - Конституции РФ. Нормативно-правовой акт высшей юридической силы России закрепляет основы политической, экономической, социальной и правовой систем государства, принципы организации и деятельности органов государственной власти и местного самоуправления. В соответствии с данным документом должны быть разработаны и приняты любые законы, подзаконные акты и иные документы. При реализации любых полномочий в том числе, касающихся сферы налогового контроля, органы государственной власти должны соблюдать положения Конституции, права и свободы человека и гражданина, принцип разделения властей, а также разграничение предметов ведения и полномочий

между органами государственной власти РФ и органами государственной власти субъектов РФ.

Статья 57 Конституции РФ определяет, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Данная статья имеет запрет на придание обратной силы правовым предписаниям, которые усиливают налоговую нагрузку.

Конституционно-правовые положения налогообложения можно увидеть и в иных статьях Конституции России, в которых содержатся следующее:

- федеральные сборы и налоги состоят в ведении России (п. «з» ст. 71);
- налоги, собираемые в федеральный бюджет, и основные принципы сборов и налогообложения в России утверждаются федеральным законом (ч. 3 ст. 75);
- по объектам ведения России утверждаются федеральные законы и федеральные конституционные законы, которые действуют на всей территории страны (ч. 1 ст. 76).

Международный акт, который имеет связь с налоговым контролем, называется Лимской декларацией высших принципов контроля, документ был составлен IX Конгрессом Международного сотрудничества руководящих органов финансового контроля (ИНТОСАИ) в 1977 году в городе Лиме (Республика Перу) [13]. Ее положения являются признанным стандартом оценки уровня проведения финансового контроля.

Налоговый кодекс РФ является фундаментом всего российского законодательства о налогах и сборах, именно на основании его положений принимаются федеральные законы об обязательных платежах. Такой документ утверждает систему сборов и налогов, страховые взносы и нормы взимания страховых взносов, а еще основные правила сборов и налогообложения в России, а еще:

- 1) виды сборов и налогов, уплачиваемых в РФ;

- 2) причины появления (изменения, завершения) и алгоритм выполнения обязанностей по оплате сборов и налогов;
- 3) правила утверждения, ввода в действие и завершения действия прежде введенных местных налогов и региональных налогов;
- 4) обязанности и права налоговых органов, плательщиков налогов и иных сторон отношений, которые регулируются налоговым законодательством;
- 5) мероприятия и формы налогового контроля;
- 6) типы ответственности за осуществление налоговых правонарушений;
- 7) алгоритм обжалования решений налоговых органов и бездействия (действий) должностных лиц[1].

Нормы, закрепляющие процедуры налогового контроля, объединены в главе 14 НК РФ. До принятия НК РФ процедуры налогового контроля регламентировались подзаконными нормативными правовыми актами (инструкциями, приказами, методическими указаниями и др.). С введением первой части НК РФ была выстроена точка отсчета создания комплексного правового управления налоговыми процессуальными и процедурными отношениями[13].

В Налоговый кодекс изменения вносятся ежегодно и неоднократно, так за 2020 год были внесены поправки 6 раз. Например, Федеральный закон от 09.11.2020 г. №371-ФЗ внес поправки, связанные с созданием национальной системы прослеживаемости товаров.

Одним из самых первых нормативно-правовых актов, регулирующих деятельность налоговых органов, является Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации". Данный закон содержит 19 статей, в которых описаны права, обязанности, задачи, ответственность налоговых органов.

Одним из последних принятых документов стал Федеральный закон от 31.07.2020 г. №248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации». С 1 июля 2021 года к

отношениям, связанным с осуществлениями ФНС видом контроля, указанных на рисунке 6, будут применяться положения ФЗ №248.

Следующий уровень нормативно-правовой базы налогового контроля составляют подзаконные нормативно-правовые акты и иные официальные документы. До 2014 года среди официальных документов особое местозанимали бюджетные послания Президента РФ, в которых неоднократно поднимались вопросы, направленные на совершенствование налогового администрирования иналогового контроля [13].Бюджетное послание Президента было инкорпорировано в послание главы государства Федеральному собранию.В Послании 2021 года Президент поручил Правительству в течение месяца представить дополнительные предложения по поддержке малого и среднего предпринимательства, включая меры налогового стимулирования.

В данную группу источников правового регулирования налогового контроля также следует отнести и подзаконные нормативные правовые акты высшего органа исполнительной власти. Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 было утверждено Положение о Федеральной налоговой службе. В нем зафиксированы полномочия контрольного органа и его руководителя, а также основная информация о Службе.



Рисунок 6 – Виды контроля Федеральной налоговой службы⁷

Так как основной формой осуществления контрольной деятельности ФНС являются проверки, важным документом в этой области выделяют Постановление Правительства РФ от 30.06.2010 № 489[52]. Акт включает положения, которые определяют алгоритм разработки органами муниципального контроля и органами государственного надзора (контроля) годовых планов осуществления плановых проверок индивидуальных предпринимателей и юридических лиц, их утверждения и передачи в прокуратуру, изъятия проверок из годового плана.

Кроме этого, необходимо отметить, что, поскольку ФНС России подведомственна Министерству финансов РФ, то акты Минфина России также являются обязательными для исполнения всеми налоговыми органами [21]. Среди приказов ФНС России, регулирующих порядок проведения мероприятий при осуществлении налоговыми органами налогового контроля, можно выделить приказ ФНС России от 13 февраля 2017 г. № ММВ-7-8/179@, утвердивший новые формы документа о выявлении недоимки, требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, а также документов, используемых

⁷ Составлено автором по: [50]

налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему РФ, приказ ФНС России от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-2/628@ "Об утверждении форм документов, предусмотренных НКРФ и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах...».

Важно понимать, что налоговые органы в контрольной деятельности оперируют небольшим числом ведомственных материалов в целях служебного пользования (методические указания, регламенты, инструкции и др.) [13]. Например, приказ от 13 января 2020 г. № ММВ-7-14/12@ «Об утверждении Административного регламента предоставления Федеральной налоговой службой государственной услуги по государственной регистрации юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств». Данный документ устанавливает сроки и последовательность административных процедур инспекций ФНС по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекций ФНС межрайонного уровня, а также определяет порядок взаимодействия между структурными подразделениями инспекций с органами государственной власти и иными органами, физическими и юридическими лицами при предоставлении государственной услуги.

Письма налоговых органов и Минфина России не носят нормативный характер и являются разъяснениями по конкретным спорным вопросам [9]. Но, несмотря на данный факт, налоговые органы нередко рассматривают какие-либо ситуации согласно материалам определенных писем Минфина и ФНС России. Например, письмо ФНС от 22 марта 2021 года № БС-4-21/3708@ «Об обеспечении актуализации налоговой базы (кадастровой стоимости) вновь учтённых объектов недвижимости» или письмо ФНС России от 15 марта 2021 г. № БС-3-21/1851@ «Об основаниях для освобождения от уплаты транспортного налога, в том числе при гибели или уничтожении транспортного средства».

Следует отметить и совместные документы налоговых органов с другими органами власти. В данной категории необходимо выделить приказ МВД РФ № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009 «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений», который утвердил Инструкцию о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок, а также Инструкцию о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесённых к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения.

В пределах осуществления в закреплённой области деятельности, например, в сфере государственного надзора (контроля), ФНС подписано свыше 70 соглашений о сотрудничестве с государственными органами власти, несколько из них представлены на рисунке 7.

Так, основанием для соглашения между ФНС и Следственным комитетом послужила необходимость сотрудничества в рамках обнаружения, предупреждения, прерывания и раскрытия преступлений, а ещё по проблемам развития налоговой дисциплины в экономической области и в сфере обеспечения полноты и своевременности выплаты сборов и налогов, страховых взносов в соответствующие государственные внебюджетные фонды и бюджеты [50].

Важно отметить, что самостоятельно не регулируют мероприятия налогового контроля нормативно-правовые акты региональных органов и муниципальных органов власти в сфере сборов и налогов, составляемых в рамках их полномочий [13]. Но акты применяются налоговыми органами с целью проверки своевременности и правильности определения и оплаты местных и региональных налоговых платежей.

Таким образом, правовую основу налогового контроля составляют Конституция Российской Федерации, международные акты, НК РФ и иные федеральные законы, а также подзаконные нормативные правовые акты[9].



Рисунок 7 – Органы государственной власти, с которыми у Федеральной налоговой службы подписаны соглашения о сотрудничестве⁸

Таким образом, главной целью налогового контроля становится обнаружение обстоятельств нарушения законодательства о налогах и сборах, их прерывание, обеспечение правдивости сведений на счет своевременности и полноты оплаты обязательных платежей, а еще проверка правомерности деятельности и привлечение к ответственности плательщиков налогов [18]. При этом нужно понимать, что количество не равно качеству, поэтому налоговые органы не должны быть заиклены на увеличении числа обнаруженных нарушений, а должны сделать так, чтобы этих нарушений стало как можно меньше.

Итак, к формам налогового контроля относят налоговые проверки, принятия разъяснений плательщиков налогов, сборов и страховых взносов, налоговых агентов, проверки сведений отчетности и учета, осмотр территорий и помещений, применяемых в целях получения дохода. Мероприятиями налогового контроля в ходе проведения налоговых проверок

⁸ Составлено автором: [50]

называют выемку, допрос свидетеля, инвентаризацию, истребование документов, осмотр, привлечение переводчика, привлечение специалиста, привлечение эксперта.

Следует, что налоговый контроль неразрывно связан с появлением первых упоминаний о налогах. От периода существования Киевской Руси, когда полномочия высшего налогового органа реализовывал самостоятельно Великий Киевский князь, включая период «кормления», в который появились должности дьяков, казначеев и подьячих, что управляли взиманием оброков, и завершая актуальными налоговыми платежами на каждом уровне власти и текущей деятельностью ФНС.

Таким образом, деятельность налоговых органов регулируется огромным количеством всевозможных нормативно-правовых актов российского и зарубежного происхождения, документов ненормативного характера, соглашений и т. д. При этом ежегодно вносятся ряд поправок в эти документы и соответственно меняется порядок работы ФНС РФ.

Теоретическая часть работы дает понять, что налоговый контроль является сложной системой в работе налоговых органов, которая требует огромных ресурсов и ответственных должностных лиц. Эта сфера будет развиваться, расширяться и требовать новых изменений, но сущность контрольной деятельности ФНС останется прежней.

2 Анализ контрольной деятельности налоговых органов на примере Свердловской области

2.1 Характеристика деятельности Управления Федеральной налоговой службы по Свердловской области

Своими полномочиями Федеральная налоговая служба реализует самостоятельно и с помощью территориальных органов в сотрудничестве с иными исполнительными органами власти РФ, органами местного самоуправления, исполнительными органами власти субъектов РФ, государственными внебюджетными фондами, общественными организациями и иными объединениями [4]. Управление ФНС по Свердловской области является территориальным органом Федеральной налоговой службы.

Датой создания Государственной налоговой инспекции (Далее-ГНИ) по Свердловской области признается 14 марта 1990 года, в то время приказом Министерства финансов РФ был утвержден первый руководитель ГНИ по Свердловской области Виталий Евдокимович Петунин. На протяжении 1990 года было сформировано 69 инспекций по районам и городам региона. Первыми сотрудниками новой государственной структуры в области стали работники финансовых органов. Из регионального финансового управления в региональную налоговую инспекцию перевелись 33 сотрудника. По окончании 1990 года в региональном аппарате трудились 75 человек, а в общем по региону чуть больше тысячи [62].

В первое время образования налоговых органов региона в составе ГНИ по Свердловской области было сформировано 10 отделов: отдел налога с оборота, отдел налогообложения прибыли государственных предприятий, организаций и объединений; отдел налогообложения граждан; отдел прочих доходов, отдел налогообложения прибыли кооперативных и общественных организаций; отдел учета и отчетности; отдел кадров; канцелярия; административно-хозяйственный отдел; отдел организационно-методической работы и контроля.

Трудная деятельность налоговиков просила неперменной правовой поддержки, и так как налоговое законодательство РФ лишь приступило к формированию—в первые месяцы 1991 года в составе регионального аппарата был образован юридический отдел[62].

Совершенствование рыночной экономики подтолкнуло к увеличению количества финансовых отделений, надзор за работой которых предполагал наличие особых профильных знаний, а еще появились возможности работы в области внешнеэкономической и внешнеторговой деятельности для любых представителей предпринимательства. Свердловская область являлась полностью «открытой» для иностранных компаний. В связи с чем в 1992 году в составе возникают 2 отдела: отдел налогов и сборов по внешнеэкономической деятельности и отдел налогообложения банков, бирж, страховых организаций и акционерных обществ.

Формируется отдел налогообложения предприятий агропромышленного комплекса в целях более продуктивного надзора за финансово-хозяйственной сферой фирм сельского хозяйства.

В 1992 году еще был введен отдел исполнения сметы и финансового обеспечения.

С момента создания программы информатизации Государственной налоговой службы РФ к завершению 1992 года в составе возникает отдел автоматизированных систем управления (АСУ)[62].

В начале 90-х XX века в регионе зарождается энергичное возведение зданий для работы налоговых органов, и в тот период на территории Свердловской области функционирует 68 налоговых инспекций. По этой причине в 1993 году в составе регионального аппарата возникает команда капитального строительства.

В 1993 году в государстве утвержден Государственный реестр организаций, а в 1994 году в составе налоговых органов возникает отдел государственного реестра, что ведет учет плательщиков налогов и сам Реестр в Свердловской области.

За 3 года деятельности улучшенной налоговой системы находится в процессе формирования и развития законодательство о налогах и сборах, но налоговые органы на первоначальной ступени образования – это довольно закрытая организация. Сделать законодательство о налогах и сборах открытым для народа, продемонстрировать нужность и необходимость деятельности налоговых инспекторов, строить целостную информационную политику, а еще налоговую грамотность и культуру жителей области был обязан отдел, сформированный в 1994 году – отдел информации[62].

Стремительное увеличение количества плательщиков налогов наблюдается к середине 90-х годов XX века, но лишь небольшое количество производит уплату налогов вовремя. Для малопорядочных плательщиков налогов ужесточается законодательство о налогах и сборах, что дает право налоговикам собирать невыплаченные налоговые платежи принудительно. По этой причине в 1996 году в составе налоговых органов формируется отдел по принудительному взиманию недоимки.

Изготовление табачной и алкогольной продукции неизменно признавалось очень прибыльным делом и для препятствия уклонения выплаты налоговых платежей такой группой налогоплательщиков в 1997 году возникает отдел по надзору за предприятиями табачной и алкогольной продукции. Данный контроль проводился налоговыми органами вплоть до 2009 года, после эта обязанность была отдана Федеральной службе по регулированию алкогольного рынка[62].

Еще в 1997 году формируется подразделение по работе с крупнейшими плательщиками налогов, то было крайне необходимо для региона, потому что в Свердловской области неизменно находилось большое количество крупных фирм машиностроения, оборонной промышленности, добывающих отраслей, энергетики и транспорта.

Отдел по безопасности и режиму был сформирован в 1997 году.

В 1999 году в составе Управления появились отдел планирования и анализа, отдел по применению методологии проверок и бухгалтерского учета. Возникновение последнего было связано с тем, что в законодательстве произошло разграничение налогового и бухгалтерского учета, что повлияло на образование налогооблагаемой прибыли[62].

В тот же год вышла в свет 1 часть НК РФ, нормы которой давали право органам местного самоуправления определять вспомогательные местные сборы и налоги. Так в 1999 году в составе Управления образуется подразделение местных налогов и контроля за использованием контрольно-кассовой техники.

К началу 2000 года в составе Управления действовали 23 отдела.

Последние подразделения возникли в составе регионального аппарата в 2002 году. По причине принятия 24 главы НК РФ «Единый социальный налог» был сформирован такой же отдел. Полномочия по надзору за определением и уплатой единого социального налога налоговые органы реализовывали вплоть до 2009 года[62].

В 2002 году полномочиями по регистрации индивидуальных предпринимателей, юридических лиц и фермерских (крестьянских) хозяйств наделили налоговые органы. Такую деятельность осуществлял отдел учета и регистрации плательщиков налогов.

В тот же год полномочия отделов налогообложения бирж, банков, страховых организаций и сборов налогов по международной деятельности группируются и налоговым органам передаются полномочия валютного контроля. В результате из двух создается один отдел налогообложения кредитно-финансовых учреждений, иностранных организаций и валютного контроля, просуществовавший до 2005 года, когда эти функции были переданы в отдел контрольной работы.

С началом 2003 года налоговые органы РФ приступают к деятельности в общем программном комплексе «СЭОД – местного уровня». Для приготовления баз данных к смене и для подготовки работников инспекций формируется подразделение целостного развития налоговых органов[62].

В 2004 году согласно указу Президента РФ обязанности уполномоченного органа по процедурам банкротства отданы налоговой службе. В этом же году в структуре Управления создается отдел обеспечения процедуры банкротства, который в 2005 году объединяется с отделом урегулирования задолженности.

По причине изменений в 2003 года, связанных деятельностью в общем программном комплексе и важностью ввода данных бухгалтерской и налоговой отчетности, получения баз данных от регистрирующих органов, налоговых инспекций и предоставления баз данных в центральное управление формируется подразделение введения и обработки информации. Данный отдел действовал до 2012 года, а потом его полномочия отдали в другую структуру ФНС РФ – Федеральное казенное учреждение «Налог-сервис» [62].

В данный период начинает энергично совершенствоваться юридически важный электронный документооборот с плательщиками налогов, самым значимым помимо контрольных полномочий, являются задачи роста качества обслуживания плательщиков налогов, доступность и образование партнерских взаимоотношений с представителями бизнеса обязаны стать базой для создания положительного имиджа налоговой службы. В 2005 году в целях достижения таких задач в составе Управления формируется отдел работы с плательщиками налогов и СМИ.

С начала 2006 года в составе налоговых органов действует подразделение досудебного аудита, главная обязанность которого — это изучение жалоб плательщиков налогов на бездействие и действия налоговых органов, а еще на акты ненормативного значения [62].

Итак, в 2007 году в составе Управления стало теперь 27 отделов.

С 2009 года в Управлении меняется структура, начинается процесс укрупнения отделов. Например, из трех отделов – хозяйственный, финансовый и отдел капитального строительства создается один отдел обеспечения. К тому же из 3 подразделений образуется отдел налогообложения только юридических лиц, в котором рассматриваются проблемы методологии расчета почти любого налога,

который уплачивает определенная группа плательщиков налогов. На контрольный отдел возлагаются обязанности по надзору за исполнением законодательства об использовании ККТ, по надзору за изготовлением и оборотом алкогольной продукции[62].

В 2010 году в составе Управления работает 16 подразделений.

За прошедшие 5 лет в Управлении создан отдел планирования и анализа налоговых проверок. Функции этого отдела выделены из контрольного отдела, так как сейчас перед налоговыми органами стоит задача сокращения количества налоговых проверок при одновременном условии роста их эффективности. Добиться такого можно лишь с помощью внимательного отбора плательщиков налогов, исполняя во всем объеме анализ деятельности субъектов.

В 2013 году создано подразделение камерального контроля, что проводит мониторинг процесса и итогов камеральных проверок, осуществляемых инспекциями региона, создает методику и подходы реализации проверок, тестирует способы приостановления применения плательщиками налогов схем уклонения от налогообложения[62].

По причине разделения в аппарате Управления ФНС РФ по области полномочия отдела обеспечения процедур банкротства и урегулирования задолженности с 1 января 2016 года в составе Управления работают 2 независимых подразделения – отдел обеспечения процедур банкротства и отдел урегулирования задолженности.

Реорганизация коснулась и инспекций области. Претворяя в жизнь Федеральную программу модернизации налоговых органов, шло укрупнение инспекций области, в результате количество территориальных налоговых инспекций уменьшилось до 19[62].

Управление ФНС РФ по области в 2021 году – одно из самых крупных в России, число налоговых служащих региона составляет 4 619 единиц, в аппарате Управления трудятся 335 работников.

Управление есть территориальный орган, который осуществляет полномочия в сфере контроля и надзора за

исполнением налогового законодательства, за верностью исчисления, своевременностью и полнотой выплаты в бюджетную систему РФ сборов, налогов и страховых взносов, а в ситуациях, установленных российским законодательством, за верностью исчисления, своевременностью и полнотой выплаты в бюджетную систему РФ других обязательных платежей, за изготовлением и реализацией табачной продукции, за исполнением требований к ККТ, алгоритма и правил ее регистрации и использования, в полном объеме учета дохода денежных средств и применением особых банковских счетов банковскими платежными агентами (субагентами) и поставщиками, платежными агентами (субагентами), а еще полномочия органа власти валютного контроля в правовых рамках налоговых органов [8].

Управление выдвигает в вопросах о банкротстве и в процедурах, используемых в теме о банкротстве, требования РФ по денежным обязательствам и требования о выплате обязательных платежей.

В своей деятельности Управление действует согласно Конституции РФ, ФКЗ, ФЗ, актам Президента РФ и Правительства РФ, внешнеэкономическим договорам РФ, НПА Минфина РФ и письменным разъяснениям Минфина РФ в рамках использования налогового законодательства РФ, правовым актам ФНС РФ, Положению об Управлении ФНС по СО, а еще НПА органов местного самоуправления и органов государственной власти Свердловской области, утверждаемым в рамках их полномочий в области сборов и налогов [8].

Управление самостоятельно реализует свою работу и с помощью инспекций ФНС по районам в городах, по районам, инспекций ФНС межрайонного уровня, по городам без районного деления и в сотрудничестве с территориальными органами ФОИВ, органами исполнительной власти Свердловской области, государственными внебюджетными фондами и органами местного самоуправления, общественными организациями и иными объединениями.

В 2021 году Управление имеет 25 отделов:

- а) Контрольный отдел - обеспечивает организацию, проведение и координацию мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщиков Свердловской области;
- б) Общий отдел - обеспечивает единую систему документооборота в Управлении и территориальных налоговых органах с использованием электронного документооборота;
- в) Отдел налогообложения юридических лиц - обеспечивает единый методологический подход к вопросам исчисления и уплаты российскими и иностранными юридическими лицами:
- 1) налога на прибыль организаций;
 - 2) налогов, подлежащих уплате при применении специальных налоговых режимов;
 - 3) акцизов на подакцизные товары;
 - 4) налога на добычу полезных ископаемых;
 - 5) водного налога;
 - 6) сборов за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов;
 - 7) платежей при пользовании недрами;
- г) Отдел налогообложения доходов физических лиц и администрирования страховых взносов - обеспечивает единый методологический подход к вопросам исчисления и уплаты:
- 1) налога на доходы физических лиц;
 - 2) страховых взносов на обязательное социальное страхование;
- д) Аналитический отдел - организует оперативно-бухгалтерский учет, системный мониторинг и контроль за выполнением установленных показателей по поступлению налогов и сборов по уровням бюджетной системы РФ;
- е) Отдел регистрации и учета налогоплательщиков - организует работу территориальных налоговых органов области по государственной регистрации и учету налогоплательщиков;

- ж) Правовой отдел - организует и координирует претензионно-исковую работу Управления и нижестоящих налоговых органов;
- з) Финансовый отдел – осуществляет финансово-экономическое обеспечение условий функционирования Управления и территориальных налоговых органов;
- и) Отдел кадров - реализует кадровую политику в Управлении и в территориальных налоговых органах, а также разработку предложений по ее совершенствованию;
- к) Отдел контроля налоговых органов - организует и проводит комплексные аудиторские проверки работы нижестоящих налоговых органов по осуществлению налогового администрирования;
- л) Отдел информационных технологий - реализует единую политику ФНС России в области развития системы телекоммуникаций и информационных технологий;
- м) Отдел досудебного урегулирования налоговых споров - рассматривает налоговые споры между инспекциями ФНС России по Свердловской области и налогоплательщиками, заявления и жалобы физических и юридических лиц на действия или бездействие налоговых органов;
- н) Отдел работы с налогоплательщиками - организует ежедневный прием налогоплательщиков;
- о) Отдел урегулирования задолженности - организует работу по проведению реструктуризации кредиторской задолженности налогоплательщиков по платежам в бюджет;
- п) Отдел безопасности - координирует работу территориальных органов ФНС России по Свердловской области по организации во взаимодействии с правоохранительными органами системы безопасности деятельности работников налоговых органов;
- р) Отдел анализа и планирования налоговых проверок - планирует выездные налоговые проверки, анализирует налоговую нагрузку налогоплательщиков по отраслям экономики;

- с) Хозяйственный отдел - организует мероприятия материально-технического обеспечения Управления и подведомственных инспекций;
- т) Отдел по внедрению АИС "Налог-3" - координирует работу между подразделениями Управления и подведомственными налоговыми органами по основным направлениям внедрения АИС «Налог-3»;
- у) Отдел камерального контроля—осуществляет методологическое и организационное обеспечение работы территориальных налоговых органов по вопросам проведения камеральных налоговых проверок инспекциями СО;
- ф) Отдел обеспечения процедур банкротства—осуществляет реализацию прав и исполнение обязанностей, установленных законодательством о несостоятельности (банкротстве), в деле о банкротстве и в процедурах банкротства;
- х) Отдел налогообложения имущества - обеспечивает единый методологический подход к вопросам исчисления: налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц, транспортного налога, земельного налога, государственной пошлины;
- ц) Отдел мобилизационной подготовки и гражданской обороны - осуществляет функции мобилизационной подготовки, гражданской обороны;
- ч) Контрольно-аналитический отдел - осуществляет функции методологического и организационного обеспечения контрольно-аналитической работы налоговых органов Свердловской области;
- ш) Отдел информационной безопасности - реализует единую политику обеспечения информационной безопасности ФНС России, определяет требования к системе защиты информации в налоговых органах;
- щ) Отдел оперативного контроля - осуществляет контроль и надзор за соблюдением законодательства РФ о применении контрольно-кассовой техники.

Управление осуществляет следующие полномочия в установленной сфере деятельности: |

- а) осуществляет контроль и надзор (в том числе проверки) за:

- 1) соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему РФ налогов, сборов и страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему РФ иных обязательных платежей;
 - 2) соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения, полнотой учета выручки денежных средств и использованием специальных банковских счетов платежными агентами (субагентами), банковскими платежными агентами (субагентами) и поставщиками;
 - 3) соблюдением резидентами и нерезидентами валютного законодательства РФ, требований актов органов валютного регулирования и валютного контроля, соответствием проводимых валютных операций, не связанных с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, с ввозом товаров в РФ и их вывозом из РФ, условиям лицензий и разрешений, а также за соблюдением резидентами, не являющимися уполномоченными банками, обязанности уведомлять налоговые органы по месту своего учета об открытии (закрытии, изменении реквизитов) счетов (вкладов) в банках, расположенных за пределами территории РФ, и представлять отчеты о движении средств по таким счетам (вкладам);
 - 4) проведением всероссийских лотерей;
- б) выдает в установленном порядке свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами;
- в) осуществляет формирование налоговой статистики;

- г) осуществляет в установленном законодательством РФ порядке возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов и страховых взносов, а также пеней и штрафов;
- д) принимает в установленном законодательством РФ порядке решения об изменении сроков уплаты налогов, сборов, страховых взносов и пеней;
- е) организует прием граждан, обеспечивает своевременное и полное рассмотрение обращений граждан, принимает по ним решения и направляет заявителям ответы в установленный законодательством РФ срок;
- ж) осуществляет контроль за деятельностью нижестоящих налоговых органов;
- з) осуществляет иные функции, предусмотренные законодательством Российской Федерации и иными нормативными правовыми актами[8].

Во главе Управления находится руководитель, которого освобождает от должности и назначает на должность Министр финансов РФ по предложению руководителя ФНС РФ. Руководителем Управления ФНС России по Свердловской области с 12 декабря 2011 года является Логинов Сергей Геннадьевич, государственный советник Российской Федерации 2 класса.

В распоряжении Руководителя Управления находится несколько заместителей, которых освобождает от должности и назначает на должность руководитель ФНС РФ по предложению руководителя Управления. В 2021 году руководитель имеет 5 заместителей.

2.2 Оценка контрольной деятельности налоговых органов в Свердловской области

Помимо Управления ФНС России по Свердловской области в регионе действуют 19 налоговых инспекций.

В основном, именно инспекции осуществляют камеральные и выездные проверки в отношении налогоплательщиков. Управление же реализует больше функции, связанные с организацией, координацией, методологическим обеспечением, планированием налоговых проверок. Но вместе они представляют собой единую систему налоговых органов по Свердловской области.

В таблице 2 показаны данные о проведенных камеральных и выездных проверках за 2016 год. Камеральные проверки, выявившие нарушения составили 6,7% от общего числа. Несмотря на то, что количество выездных проверок меньше количества камеральных более чем в 1000 раз, дополнительно начисленных платежей по результатам такого контроля на 4 405 751 руб. больше. Выездные проверки, выявившие нарушения составили 99,3% от общего числа.

Таблица 2 - Сведения об организации и проведении камеральных и выездных проверок налоговыми органами по Свердловской области за 2016 год[53]

№ п/п	Наименование показателей	Количество	Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), руб.	Дополнительно начислено налогов, руб.
1.	Камеральные проверки	1 317 492	1 514 475	993 753
1.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	88 642	-	-
1.2	Пени за несвоевременную уплату налогов, взносов, сборов и штрафные санкции по результатам проверок соблюдения банками требований, установленных статьями 46, 60, 76, 86 НК РФ	-	2 088 342	-
2.	Выездные проверки организаций, индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой	1 007	5 831 815	4 179 329
2.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	1 001	-	-
3.	Выездные проверки организаций	927	5 645 660	4 044 613
3.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	922	-	-

4.	Выездные проверки индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой	80	186 155	134 716
4.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	79	-	-
5.	Выездные проверки физических лиц (за исключением индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой)	36	88 411	60 414
5.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	35	-	-

Продолжение таблицы 2

№ п/п	Наименование показателей	Количество	Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), руб.	Дополнительно начислено налогов, руб.
6.	Выездные проверки организаций, индивидуальных предпринимателей, лиц, занимающихся частной практикой и физических лиц	1 043	5 920 226	4 239 743
6.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	1 036	-	-
7	Контрольная сумма	1 318 535	9 523 043	5 233 496

В таблице 3 показаны данные о проведенных камеральных и выездных проверках за 2017 год. Камеральные проверки, выявившие нарушения составили 5,9% от общего числа. Несмотря на то, что количество выездных проверок меньше количества камеральных более чем в 2000 раз, дополнительно начисленных платежей по результатам такого контроля на 4 123 233 руб. больше. Выездные проверки, выявившие нарушения составили 98,7% от общего числа.

Таблица 3 - Сведения об организации и проведении камеральных и выездных проверок налоговыми органами по Свердловской области за 2017 год[54]

№ п/п	Наименование показателей	Количество	Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), руб.	Дополнительно начислено налогов, руб.
1.	Камеральные проверки	1 777 302	1 478 743	925 727

1.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	104 988	-	-
1.2	Пени за несвоевременную уплату налогов, взносов, сборов и штрафные санкции по результатам проверок соблюдения банками требований, установленных статьями 46, 60, 76, 86 НК РФ	-	2 278 534	-
2.	Выездные проверки организаций, индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой	859	5 527 008	3 946 443
2.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	850	-	-
3.	Выездные проверки организаций	786	5 391 855	3 851 007

Продолжение таблицы 3

3.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	778	-	-
№ п/п	Наименование показателей	Количество	Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), руб.	Дополнительно начислено налогов, руб.
4.	Выездные проверки индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой	73	135 153	95 436
4.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	72	-	-
5.	Выездные проверки физических лиц (за исключением индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой)	23	83 968	58 321
5.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	21	-	-
6.	Выездные проверки организаций, индивидуальных предпринимателей, лиц, занимающихся частной практикой и физических лиц	882	5 610 976	4 004 764
6.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	871	-	-
7	Контрольная сумма	1 778 184	9 368 253	4 930 491

В таблице 4 показаны данные о проведенных камеральных и выездных проверках за 2018 год. Камеральные проверки, выявившие нарушения составили 5% от общего числа. Несмотря на то, что количество выездных проверок меньше количества камеральных более чем в 4000 раз, дополнительно начисленных платежей по результатам такого контроля на 2 403 798 руб.

больше. Выездные проверки, выявившие нарушения составили 98,7% от общего числа.

Таблица 4 - Сведения об организации и проведении камеральных и выездных проверок налоговыми органами по Свердловской области за 2018 год[55]

№ п/п	Наименование показателей	Количество	Дополнительно начислено платежей, руб.	Дополнительно начислено налогов, руб.
1.	Камеральные проверки	2 202 846	1 072 251	554 146
1.1	из них: выявившие нарушения	110 966	-	-
1.2	Пени за несвоевременную уплату налогов, взносов, сборов и штрафные санкции по результатам проверок соблюдения банками требований, установленных статьями 46, 60, 76, 86 НК РФ	-	2 918 959	-

Продолжение таблицы 4

№ п/п	Наименование показателей	Количество	Дополнительно начислено платежей, руб.	Дополнительно начислено налогов, руб.
2.	Выездные проверки организаций, индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой	519	3 462 014	2 553 262
2.1	из них: выявившие нарушения	513	-	-
3.	Выездные проверки организаций	468	3 344 272	2 469 029
3.1	из них: выявившие нарушения	465	-	-
4.	Выездные проверки индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой	51	117 742	84 233
4.1	из них: выявившие нарушения	48	-	-
5.	Выездные проверки физических лиц (за исключением индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой)	10	14 035	10 258
5.1	из них: выявившие нарушения	9	-	-
6.	Выездные проверки организаций, индивидуальных предпринимателей, лиц, занимающихся частной практикой и физических лиц	529	3 476 049	2 563 520
6.1	из них: выявившие нарушения	522	-	-
7	Контрольная сумма	2 203 375	7 467 259	3 117 666

В таблице 5 показаны данные о проведенных камеральных и выездных проверках за 2019 год. Камеральные проверки, выявившие нарушения составили 4,4% от общего числа. Несмотря на то, что количество выездных проверок меньше количества камеральных более чем в 7000 раз, дополнительно начисленных платежей по результатам такого контроля на 1 268 062 руб.

больше. Выездные проверки, выявившие нарушения составили 98,8% от общего числа.

Таблица 5 - Сведения об организации и проведении камеральных и выездных проверок налоговыми органами по Свердловской области за 2019 год[56]

№ п/п	Наименование показателей	Количество	Дополнительно начислено платежей, руб.	Дополнительно начислено налогов, руб.
1.	Камеральные проверки	2 078 230	727 800	402 304
1.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	92 118	-	-
1.2	Пени за несвоевременную уплату налогов, взносов, сборов и штрафные санкции по результатам проверок соблюдения банками требований, установленных статьями 46, 60, 76, 86 НК РФ	-	1 664 507	-

Продолжение таблицы 5

№ п/п	Наименование показателей	Количество	Дополнительно начислено платежей, руб.	Дополнительно начислено налогов, руб.
2.	Выездные проверки организаций, индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой	257	1 988 635	1 438 296
2.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	254	-	-
3.	Выездные проверки организаций	234	1 910 789	1 382 074
3.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	231	-	-
4.	Выездные проверки индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой	23	77 846	56 222
4.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	23	-	-
5.	Выездные проверки физических лиц (за исключением индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой)	4	7 227	5 223
5.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	4	-	-
6.	Выездные проверки организаций, индивидуальных предпринимателей, лиц, занимающихся частной практикой и физических лиц	261	1 995 862	1 443 519
6.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	258	-	-
7	Контрольная сумма	2 078 491	4 388 169	1 845 823

В таблице 6 показаны данные о проведенных камеральных и выездных проверках за 2020 год. Камеральные проверки, выявившие нарушения составили 4% от общего числа. Несмотря на то, что количество выездных проверок меньше количества камеральных более чем в 12 000 раз, дополнительно начисленных платежей по результатам такого контроля на 590 212 руб. больше. Выездные проверки, выявившие нарушения составили 99% от общего числа.

В таблице 7 показано, что в период с 2016 по 2020 год количество камеральных проверок выросло на 57%, при этом число проверок, выявивших нарушения, в последние 2 года имеет тенденцию снижения. По результатам камеральных проверок сумма дополнительно начисленных платежей за 2020 год почти достигла уровня 2017 года. За пятилетний период количество выездных

Таблица 6 - Сведения об организации и проведении камеральных и выездных проверок налоговыми органами по Свердловской области за 2020 год[57]

№ п/п	Наименование показателей	Количество	Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), руб.	Дополнительно начислено налогов, руб.
1.	Камеральные проверки	2 074 894	1 458 809	932 586
1.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	82 715	-	-
1.2	Штрафные санкции по результатам проверок соблюдения банками требований, установленных статьями 46, 60, 76, 86 НК РФ	-	1 271 000	XXX
2.	Выездные проверки организаций, индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой	167	2 044 790	1 421 618
2.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	165	-	-
3.	Выездные проверки организаций	149	1 954 113	1 359 203
3.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	148	-	-
4.	Выездные проверки индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой	18	90 677	62 415

4.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	17	-	-
5.	Выездные проверки физических лиц (за исключением индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой)	4	4 231	3 134
5.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	4	-	-
6.	Выездные проверки организаций, индивидуальных предпринимателей, лиц, занимающихся частной практикой и физических лиц	171	2 049 021	1 424 752
6.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	169	-	-
7	Контрольная сумма	2 158 621	7 602 912	5 203 708

проверок снизилось на 83%, а число проверок, выявивших нарушения, стабильно снижается каждый год. По результатам выездных проверок сумма дополнительно начисленных платежей с 2016 по 2020 год снизилась на 65%.

Хотелось бы немного поговорить об итогах проводимого контроля налоговых органов по использованию контрольно-кассовых машин и по

Таблица 7 –Итоговые сведения об организации и проведении камеральных и выездных проверокналоговыми органамиипо Свердловской области за период 2016-2020 гг.⁹

№ п/п	Наименование показателей	2016 год	2017 год	2018 год	2019 год	2020 год	Абсолютное отклонение, 2020 к 2016	Относительное отклонение, 2020 к 2016, %
1.	Камеральные проверки	1 317 492	1 777 302	2 202 846	2 078 230	2 074 894	757 402	157,5
1.2	<i>из них:</i> выявившие нарушения	88 642	104 988	110 966	92 118	82 715	- 5 927	93,3
1.3	Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), руб.	1 514 475	1 478 743	1 072 251	727 800	1 458 809	- 55 666	96,3
1.4	Пени за несвоевременную уплату налогов, взносов, сборов и штрафные санкции по результатам проверок соблюдения банками требований, установленных статьями 46, 60, 76, 86 НК РФ	2 088 342	2 278 534	2 918 959	1 664 507	1 271 000	- 817 342	60,9
2.	Выездные проверки организаций, индивидуальных предпринимателей, лиц, занимающихся частной практикой и физических лиц	1 043	882	529	261	171	- 872	16,4
2.1	<i>из них:</i> выявившие нарушения	1 036	871	522	258	169	- 867	16,3
2.2	Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), руб.	5 920 226	5 610 976	3 476 049	1 995 862	2 049 021	- 3 871 205	34,6

⁹ Составлено автором по: [53,54,55,56,57]

применению особых банковских счетов.

В июле 2016 года был принят Федеральный закон № 290 об онлайн-кассах. Документ внес изменения в положения №54-ФЗ «О применении ККТ при осуществлении расчетов в РФ». По новым правилам все кассовые аппараты должны с 1 июля 2017 года передавать электронные копии чеков онлайн в налоговый орган [10]. Изменения 54-ФЗ — это самая глобальная реформа в ритейле за последние 10 лет.

Специальным банковским счетом является счет, на который зачисляются наличные денежные средства, полученные от плательщиков при приеме платежей, а также используемый платежными агентами, поставщиками, банковскими платежными агентами и банковскими платежными субагентами для осуществления соответствующих расчетов[62].

Обязанность по использованию специального банковского счета возникает у поставщика в случае привлечения платежного агента для приема платежей, у платежного агента в случае приема платежей физических лиц, у банковского платежного агента (субагента) в случае принятия от физического лица наличных денежных средств, в том числе с применением платежных терминалов и банкоматов.

В таблице 8 показаны данные о проведенных налоговых проверках по применению контрольно-кассовой техники и использованию специальных банковских счетов за 2016 год. Количество проверок по ККТ, которыми установлены нарушения, составляет 96,7% от общего числа проверок. В отношении индивидуальных предпринимателей проверок по ККТ проводится больше в 6 раз, чем в отношении организаций. Соответственно и количество проверок по ККТ, которыми установлены нарушения, в отношении ИП больше в 7 раз, чем в отношении организаций. Количество проверок по ККТ, которыми установлены нарушения, в отношении ИП составляют 98,3% от общего числа проверок по ИП. Количество проверок по ККТ, которыми установлены нарушения, в отношении организаций составляют 85,7% от общего числа проверок по юридическим лицам.

Количество проверок, которыми установлены нарушения требований об использовании специальных банковских счетов, составляют 82% от общего числа. Количество штрафных санкций, которые были взысканы с правонарушителей, образуют 83,2% от общего числа предъявленных санкций. Несмотря на то, что организации чаще открывают специальные банковские счета, количество проверок в отношении ИП больше в 24 раза, чем в отношении юридических лиц.

К сожалению, статистические данные за 2017 год отсутствуют в открытом доступе, поэтому провести анализ результатов контрольной работы налоговых органов по Свердловской области по применению контрольно-кассовой техники и использованию специальных банковских счетов за 2017 год не представляется возможным.

Таблица 8 - Сведения о результатах контрольной работы налоговых органов по Свердловской области по применению контрольно-кассовой техники и использованию специальных банковских счетов за 2016 год [58]

№ п/п	Показатель	Всего	Из них:	
			Индивидуальные предприниматели	Организации
1.	Сведения о контрольных мероприятиях по применению контрольно-кассовой техники			
1.1	Количество проведенных проверок	3 406	2 963	443
1.2	в том числе:			
1.3	применения ККТ	2 619	2 263	356
1.4	полноты учета выручки	787	700	87
1.5	Количество проверок, которыми установлены нарушения	3 294	2 914	380
2.	Сведения об открытых специальных банковских счетах и проверках использования специальных банковских счетов			
2.1	Количество открытых специальных банковских счетов на 01.01.2017	2 519	420	2 099
2.2	Количество налогоплательщиков, открывших специальный банковский счет, на 01.01.2017	2 067	342	1 725
2.3	Количество проведенных проверок организаций и индивидуальных предпринимателей по использованию специальных банковских счетов	539	518	21

2.4	Количество проверок, которыми установлены нарушения требований об использовании специальных банковских счетов	505	488	17
3.	Предъявлено штрафных санкций	21 353	13 734	7 619
4.	Взыскано штрафных санкций	17 762	11 257	6 505

В таблице 9 показаны данные о проведенных налоговых проверках по применению контрольно-кассовой техники и использованию специальных банковских счетов за 2018 год. Количество проверок по ККТ, которыми установлены нарушения, составляет 92% от общего числа проверок. В отношении индивидуальных предпринимателей проверок по ККТ проводится больше в 3 раза, чем в отношении организаций. Соответственно и количество проверок по ККТ, которыми установлены нарушения, в отношении ИП больше в 3 раза, чем в отношении организаций. Количество проверок по ККТ, которыми установлены нарушения, в отношении ИП составляют 93,3% от общего числа проверок по ИП. Количество проверок по ККТ, которыми установлены нарушения, в отношении организаций составляют 88,6% от общего числа проверок по юридическим лицам.

Количество проверок, которыми установлены нарушения требований об использовании специальных банковских счетов, составляют 79% от общего числа. Количество штрафных санкций, которые были взысканы с правонарушителей, образуют 90% от общего числа предъявленных санкций. Несмотря на то, что организации чаще открывают специальные банковские счета, количество проверок в отношении ИП больше в 3 раза, чем в отношении юридических лиц.

Таблица 9 - Сведения о результатах контрольной работы налоговых органов по Свердловской области по применению контрольно-кассовой техники и использованию специальных банковских счетов за 2018 год[59]

№ п/п	Показатель	Всего	Из них:	
			Индивидуальные предприниматели	Организации
1.	Сведения о контрольных мероприятиях по применению контрольно-кассовой техники			
1.1	Количество проведенных проверок	1200	894	306
1.2	в том числе:			
1.3	применения ККТ	1129	882	247

1.4	полноты учета выручки	71	12	59
1.5	Количество проверок, которыми установлены нарушения	1105	834	271
2.	Сведения об открытых специальных банковских счетах и проверках использования специальных банковских счетов			

Продолжение таблицы 9

№ п/п	Показатель	Всего	Из них:	
			Индивидуальные предприниматели	Организации
2.1	Количество открытых специальных банковских счетов на 01.01.2019	2515	325	2190
2.2	Количество налогоплательщиков, открывших специальный банковский счет, на 01.01.2019	1912	263	1649
2.3	Количество проведенных проверок организаций и индивидуальных предпринимателей по использованию специальных банковских счетов	39	31	8
2.4	Количество проверок, которыми установлены нарушения требований об использовании специальных банковских счетов	31	28	3
3.	Предъявлено штрафных санкций	4195	2397	1798
4.	Взыскано штрафных санкций	3795	1524	2271

В таблице 10 показаны данные о проведенных налоговых проверках по применению контрольно-кассовой техники и использованию специальных банковских счетов за 2019 год. Количество проверок по ККТ, которыми установлены нарушения, составляет 99,8% от общего числа проверок. В отношении индивидуальных предпринимателей проверок по ККТ проводится больше в 5 раз, чем в отношении организаций. Соответственно и количество проверок по ККТ, которыми установлены нарушения, в отношении ИП больше в 5 раз, чем в отношении организаций. Количество проверок по ККТ, которыми установлены нарушения, в отношении ИП составляют 99,9% от общего числа проверок по ИП. Количество проверок по ККТ, которыми установлены нарушения, в отношении организаций составляют 99,4% от общего числа проверок по юридическим лицам.

Количество проверок, которыми установлены нарушения требований об использовании специальных банковских счетов, составляют 88,2% от общего числа. Количество штрафных санкций, которые были взысканы с правонарушителей, образуют 95% от общего числа предъявленных санкций.

В таблице 11 показаны данные о проведенных налоговых проверках по применению контрольно-кассовой техники и использованию специальных банковских счетов за 2020 год. Количество проверок по ККТ, которыми установлены нарушения, составляет 99,8% от общего числа проверок. В отношении индивидуальных предпринимателей проверок по ККТ проводится больше в 4 раза, чем в отношении организаций. Соответственно и количество

Таблица 10 - Сведения о результатах контрольной работы налоговых органов по Свердловской области по применению контрольно-кассовой техники и использованию специальных банковских счетов за 2019 год[60]

№ п/п	Показатель	Всего	Из них:	
			Индивидуальные предприниматели	Организации
1.	Сведения о контрольных мероприятиях по применению контрольно-кассовой техники			
1.1	Количество проведенных проверок	2451	2085	366
1.2	в том числе:			
1.3	применения ККТ	2379	2080	299
1.4	полноты учета выручки	72	5	67
1.5	Количество проверок, которыми установлены нарушения	2447	2083	364
2.	Сведения об открытых специальных банковских счетах и проверках использования специальных банковских счетов			
2.1	Количество открытых специальных банковских счетов на 01.01.2020	2625	361	2264
2.2	Количество налогоплательщиков, открывших специальный банковский счет, на 01.01.2020	1961	287	1674
2.3	Количество проведенных проверок организаций и индивидуальных предпринимателей по использованию специальных банковских счетов	17	9	8
2.4	Количество проверок, которыми установлены нарушения требований об использовании специальных банковских счетов	15	9	6
3.	Предъявлено штрафных санкций	7167,5	4384	2783,5
4.	Взыскано штрафных санкций	6808,5	4553	2255,5

проверок по ККТ, которыми установлены нарушения, в отношении ИП больше в 4 раза, чем в отношении организаций. Количество проверок по ККТ, которыми установлены нарушения, в отношении ИП составляют 100% от общего числа проверок по ИП. Количество проверок по ККТ, которыми установлены нарушения, в отношении организаций составляют 99% от общего числа проверок по юридическим лицам.

В 2020 году в связи с принятием постановления Правительства РФ № 438 "Об особенностях осуществления в 2020 году государственного контроля (надзора), муниципального контроля и о внесении изменения в пункт 7 Правил подготовки органами государственного контроля (надзора) и органами муниципального контроля ежегодных планов проведения плановых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" налоговые проверки по использованию специальных банковских счетов не проводились. Но были реализованы налоговыми органами другие контрольные мероприятия, по результатам которых были выявлены административные правонарушения и предъявлены определенные санкции. Количество штрафных санкций, которые были взысканы с правонарушителей, образуют 97% от общего числа предъявленных санкций.

Таблица 11 - Сведения о результатах контрольной работы налоговых органов по Свердловской области по применению контрольно-кассовой техники и использованию специальных банковских счетов за 2020 год[61]

№ п/п	Показатель	Всего	Из них:	
			Индивидуальные предприниматели	Организации
1.	Сведения о контрольных мероприятиях по применению контрольно-кассовой техники			
1.1	Количество проведенных проверок	1171	970	201
1.2	в том числе:			
1.3	применения ККТ	1148	964	184
1.4	полноты учета выручки	23	6	17
1.5	Количество проверок, которыми установлены нарушения	1169	970	199
2.	Сведения об открытых специальных банковских счетах и проверках использования специальных банковских счетов			
2.1	Количество открытых специальных банковских счетов на 01.01.2021	2389	372	2017
2.2	Количество налогоплательщиков, открывших специальный банковский счет, на 01.01.2021	1822	326	1496
2.3	Количество проведенных проверок организаций и индивидуальных предпринимателей по использованию специальных банковских счетов	0	0	0
2.4	Количество проверок, которыми установлены нарушения требований об использовании специальных банковских счетов (ч.2 ст. 15.1. КоАП РФ)	0	0	0
3.	Предъявлено штрафных санкций	4388	2875	1513
4.	Взыскано штрафных санкций	4260	2646	1614

В таблице 12 видно, что в период с 2016 по 2020 год количество проведенных проверок по применению контрольно-кассовой техники снизилось на 65%. Соответственно, количество проверок, которыми установлены нарушения, тоже снизилось на 2 125.

Количество проведенных проверок по использованию специальных банковских счетов с 2016 по 2019 год снизилось на 96%, в учет не берем данные за 2020 год, так как в этот период действовал мораторий на налоговые проверки. Соответственно, количество проверок, которыми установлены нарушения, тоже снизилось на 490.

Число предъявленных штрафных санкций за нарушения законодательства о ККТ и использования специальных банковских счетов снизилось на 80%. А число взысканных штрафных санкций уменьшилось на 77%.

Таблица 12 – Итоговые сведения о результатах контрольной работы налоговых органов по Свердловской области по применению контрольно-кассовой техники и использованию специальных банковских счетов за 2016 г., 2018-2020 гг.¹⁰

№ п/п	Показатель	2016	2018	2019	2020	Абсолютное отклонение, 2020 к 2016	Относительное отклонение, 2020 к 2016, %
1.	Сведения о контрольных мероприятиях по применению контрольно-кассовой техники						
1.1	Количество проведенных проверок	3 406	1200	2451	1171	- 2 235	34,4
1.2	Количество проверок, которыми установлены нарушения	3 294	1105	2447	1169	- 2 125	35,5
2.	Сведения об открытых специальных банковских счетах и проверках использования специальных банковских счетов						
2.1	Количество проведенных проверок по использованию специальных банковских счетов	539	39	17	0	- 539	0
2.2	Количество проверок, которыми установлены нарушения требований об использовании специальных банковских счетов	505	31	15	0	- 505	0
3.	Предъявлено штрафных санкций	21 353	4195	7167,5	4388	- 16 965	20,5
4.	Взыскано штрафных санкций	17 762	3795	6808,5	4260	- 13 502	24

¹⁰ Составлено автором по: [58, 59, 60, 61]

Таким образом, был проведен анализ контрольной деятельности налоговых органов в Свердловской области за 2016- 2020 гг., были установлены основные тенденции и закономерности в результатах организации и проведения налоговых проверок и административных наказаний, предъявленных по результатам контроля.

2.3 Основные проблемы в контрольной деятельности налоговых органов по Свердловской области

Важным элементом для эффективной работы налоговой системы является продуктивная контрольная работа налоговых органов. Построение надежной финансовой системы государства исключено без образования системы продуктивного налогового контроля, что обязано удовлетворять финансовые интересы страны при одновременном исполнении прав плательщиков налогов. Следовательно, задачи касательно улучшения проведения и организации налогового контроля, анализа продуктивности деятельности налоговых органов, а также обозначения способов улучшения продуктивности контрольной работы налоговых органов, становятся достаточно актуальными.

Неизбежность привлечения к ответственности тех, кто нарушил законодательство о налогах и сборах, обязана быть главной задачей налогового контроля, потому что убеждение плательщика налогов в том, что уход от налогообложения вскроется, будет содействовать честному осуществлению обязанности налогоплательщика.

В ходе анализа деятельности налоговых органов Свердловской области, статистических данных, отчетных документов были выявлены основные проблемы, представленные в таблице 13. Далее каждому вопросу будет дана подробная характеристика.

В последние годы значимым стратегическим уклоном контрольной работы предстаёт повышение важности и роли выездных и камеральных налоговых проверок за счет развития мероприятий и форм налогового контроля.

Вопросопределения плательщиков налогов в
целях осуществления продуктивных контрольных проверок
получает заметную важность в рамках всеобщих нарушений законодательства о
налогах и сборах. В настоящее время

Таблица 13 - Проблемы в контрольной деятельности налоговых органов по Свердловской области

№ п/п	Область	Проблема
1	Информационная	Ограниченные возможности раскрытия информации о выявленном у налогоплательщиков несформированном источнике по цепочке поставщиков товаров (работ, услуг) для принятия к вычету НДС
2	Договорная	Фиктивные договоры с организациями и индивидуальными предпринимателями, находящимися на специальных налоговых режимах
3	Закупочная	В установленном перечне оснований для отклонения заявок участников процедур закупки отсутствуют документы, необходимые для проверки добросовестности организации на соответствие отнесения организации к разряду благонадежных или не благонадежных с точки зрения налоговых рисков.
4	Программная	АИС «Налог-3» имеет ряд технических недоработок, функционирует с ошибками, наблюдаются перебои в рабочих процессах.
5	Санкционная	Текущий размер штрафа не является мотивацией для явки физического лица в качестве свидетеля на допрос.
6	Санкционная	Отсутствие основания для наложения административного штрафа из-за неявки свидетеля по причине неполучения повестки.
7	Налоговая	Уменьшение исчисленной суммы налогов по результатам налоговых проверок ввиду апелляционных жалоб и подачи искаженных документов.
8	Информационная	Отсутствует информация, которая необходима для установления наличия активов организации и их размера по причине формирования чистых активов организаторов азартных игр за счет денежных средств, находящихся на счетах в банках, расположенных за пределами Российской Федерации, на счетах в банках, находящихся в государствах (территориях), с которыми у Российской Федерации не заключены какие-либо соглашения об оказании правовой помощи.
9	Законодательная	Отсутствие законодательно-закрепленного основания для отмены решения о предоставлении лицензии налоговым органом в случае получения ответа от иностранных налоговых органов, свидетельствующего об отсутствии активов у проверяемого

		лица (его учредителя).
10	Лицензионная	Неуплата или частичная уплата государственной пошлины за совершение действий, связанных с лицензированием, не является основанием для отказа в лицензии.
11	Оценочная	Отсутствуют официальные показатели эффективности контрольной деятельности налоговых органов по субъектам РФ

проводится комплекс мер, позволяющих провести выборку налогоплательщиков, у которых вероятность обнаружения нарушений налогового законодательства представляется наиболее высокой. Введение нового риск-направленного метода для организации контроля за возмещением НДС – системы ПК «АСК НДС» признается одной из этих мер.

Аббревиатура ПК «АСК НДС» расшифровывается как «программный комплекс автоматизированного контроля за налогом на добавленную стоимость». Главная задача программы – обнаружение организаций, которые не производят уплаты НДС и не отмечают начисления налога в необходимой налоговой декларации [36].

По окончании 2013 года начал работу программный комплекс «АСК НДС-1», для надзора над сведениями об операциях, которые облагаются НДС. По прошествии года ФНС РФ подготовила отчет о снижении незаконных действий и возмещении налога на добавленную стоимость в 2 раза, что в совокупности принесло бюджету около 102 млрд. руб.

В начале 2015 года была запущена следующая версия – ПК «АСК НДС-2», которая делает налоговые процедуры автоматическими, устанавливая воздействие человеческого фактора в малейший шанс реализации. В рамках увеличенных деклараций по НДС программный комплекс находит налоговые разрывы в череде взаимоотношений с контрагентами – плательщиками НДС, что предотвращает незаконные вычеты по НДС.

В настоящее время наличие у ряда налогоплательщиков по данным системы АСК «НДС-2» несформированного источника по цепочке поставщиков товаров (работ, услуг) для принятия к вычету НДС, что может свидетельствовать о применении схем уклонения от налогообложения. В соответствии с пп.1 п.1 ст.102 НК РФ эта информация может быть

раскрыта только с согласия их обладателя — налогоплательщика (плательщика страховых взносов). Значит данное информирование реально при наличии разрешения самих плательщиков налогов и их поставщиков.

Вместе с тем данные о хозяйственных связях между плательщиками налогов, информация из налоговых деклараций, и другие сведения, имеющие данные налоговой или коммерческой тайны, не может быть раскрыта третьим лицам. Открытой признается только информация о факте наличия или неурегулирования или урегулирования несформированного источника по чередованию товаров (услуг, работ) с целью приема к вычету размера НДС.

Основная доля поступлений доходов в федеральный бюджет обеспечена за счет налога на добавленную стоимость, однако, многие организации уменьшают свои доходы не только за счет НДС, но и за счет налога на прибыль, заключая фиктивные договоры с организациями и индивидуальными предпринимателями, находящимися на специальных налоговых режимах, не предусматривающих уплаты НДС. Данные операции не фиксируются в книге покупок, поэтому, нынешние компьютерные программы риск-направленного метода для осуществления контроля – бесполезны.

Также имеет место проблемный вопрос, связанный с заключением хозяйственными субъектами гражданско-правовых договоров в рамках контрактной системы, подпадающей под действие требований закона №44-ФЗ. Закон определил конечный список требований, что заказчик может потребовать участника закупочных процедур, к тому же отмечен список документов, что участник должен предъявить заказчику, а еще принят полный список оснований для отказа в принятии заявок участников. В перечне не хватает документов, которые нужны в целях проверки на соответствие причисления организации к категории не благонадежных или благонадежных в рамках налоговых рисков. Поэтому заказчик не может просить какие-то материалы и выдвигать любые требования, не установленные федеральным законом № 44-ФЗ. В указанной связи

осуществление проверки организации на благонадежность и не заключение договора с победителем проведенной закупки, в случае выявления признаков неблагонадежности, будет противоречить Закону №44-ФЗ. Указанный проблемный вопрос так же распространяется на государственные и унитарные предприятия, руководствующиеся при заключении договоров Федеральным законом от 18.07.2011 №223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц».

Отдельно необходимо отметить, что основным критерием выбора победителя конкурса является минимальная предлагаемая цена, которая зачастую не включает уплату установленных законом налогов (взносов). Это в свою очередь оставляет вне конкуренции добросовестных налогоплательщиков и создает мотивацию для ухода в «тень» целых отраслей экономики.

Полностью автоматизированная и, конечно, информационная система для ФНС РФ (АИС «Налог-3») является целостным информационным комплексом ФНС РФ, который обеспечивает автоматизацию работы ФНС РФ по любым исполняемым полномочиям, установленным Положением о ФНС, принятым постановлением Правительства, например, получение, переработка, анализ и передача информации, образование информационных источников для налоговых органов, статистических сведений, данных, значимых в целях обеспечения содействия утверждению любых управленческих решений в области полномочий ФНС РФ и передачи данных внешним получателям [62].

Данная программа имеет ряд технических недоработок, функционирует с ошибками, наблюдаются перебои в процессах. На примере проведения контрольного мероприятия - допрос, когда в налоговую инспекцию вызывают свидетеля по повестке, чтобы задать ряд вопросов в рамках проведения налоговой проверки. Неоднократно случались случаи, когда свидетель пришел, но было невозможно провести допрос из-за сбоев в работе АИС «Налог-3», так как все вопросы заведены в программу, ответы фиксируются в эту же программу, а протокол по завершению допроса в 2-х экземплярах можно

распечатать тоже только из АИС «Налог-3». Несмотря на то, что в Управлении ФНС России по Свердловской области существует целый отдел по внедрению АИС "Налог-3", до сих пор существует ряд изъянов в программе, которые мешают эффективной работе налоговых инспекторов.

Ранее упоминалось, что налоговые органы могут вызывать в роли свидетелей физических лиц, которыевозможнознают какие-то сведения, что имеютсмыслв целяхосуществления налогового контроля [1]. Большинство считает, легчеуплатить штраф, чем явиться на допрос в роли свидетеля в налоговую инспекцию и рассказать лишнее. В настоящее времяпрогул либо избегание явки при отсутствии уважительных оснований лица, которое вызвано по делу о выявленном налоговом правонарушении в роли свидетеля, ведет к взиманию штрафа в объеме 1000 руб. Действительно, такая небольшая сумма не может замотивировать гражданина прийти на допрос, что негативно влияет на ход налоговой проверки, так как какие-то данные не могут быть получены из-за отсутствия информации от важного свидетеля.

Другой проблемой является отсутствие основания для наложения административного штрафа из-за неявки свидетеля по причине неполучения повестки по почте России. Любое почтовое отправление из налогового органа отслеживается ответственным инспектором, если физическое лицо не получило повестку на допрос, то это освобождает его и от посещения налоговой инспекции в качестве свидетеля, и от уплаты штрафа из-за неявки на допрос. Примерно 80% повесток не доходят до получателей, соответственно это сокращает количество проводимых допросов, снижает качество налоговых проверок, уменьшает количество наложенных и взысканных штрафов, что говорит об упущенных доходах бюджета. Так как примерно 80% повесток не доходят до адресата, это свидетельствует и о безрезультатных расходах бюджета.

Следующим вопросом является не редкий случай, когда по результатам налоговых проверокначислена одна сумма налогов, однако в результате того,

что организации после проверки направляли апелляционные жалобы и прикладывали искаженные документы, это уменьшало исчисленную сумму налогов в несколько раз.

Налоговые органы осуществляют лицензирование следующих видов деятельности:

- производство и реализация защищенной от подделок полиграфической продукции;
- деятельность по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах [2].

В ходе проведения плановых и внеплановых проверок установлены многочисленные случаи формирования чистых активов соискателями лицензий на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах за счет несуществующих активов, а также случаи наличия у организаторов азартных игр в букмекерских конторах несуществующей банковской гарантии[51].

Так, имеются случаи формирования чистых активов организаторов азартных игр за счет денежных средств, находящихся на счетах в банках, расположенных за пределами Российской Федерации, на счетах в банках, находящихся в государствах (территориях), с которыми Российской Федерацией не заключены какие-либо соглашения об оказании правовой помощи и, следовательно, отсутствует обмен информацией, которая необходима для установления наличия активов организации и их размера, в связи с чем имеются основания полагать, что представленные организацией документы носят фиктивный характер. Также налоговые органы сталкиваются с проблемой формирования активов организаторами азартных игр товарными знаками, программами для ЭВМ, стоимость которых установлена в отчетах независимых оценщиков, и которая опровергается оценкой, проведенной самими налоговыми органами в рамках лицензионного контроля.

Для решения проблем, возникающих по результатам проведения лицензионного контроля, (признания документов (договоров)

недействительными (ничтожными), установления реальной стоимости активов) необходимо обращение в соответствующий арбитражный суд.

Вместе с тем установлено, что осуществление проверки, в том числе достоверности в представленных соискателем лицензии документах сведений осуществляется в срок, не превышающий сорока пяти рабочих дней со дня приема заявления о предоставлении лицензии и прилагаемых к нему документов[7].

Продление проверки или приостановление рассмотрения заявления о предоставлении лицензии, в том числе для обращения в суд, законодательством Российской Федерации не предусмотрено, в связи с чем у налоговых органов отсутствует возможность вынести объективное решение о предоставлении (об отказе в предоставлении) лицензии на основании соответствующего решения суда.

При этом порядок отмены решения о предоставлении лицензии налоговым органом в случае получения ответа от иностранных налоговых органов, свидетельствующего об отсутствии активов у проверяемого лица (его учредителя), законодательно не предусмотрен.

Дальнейшее же аннулирование уже предоставленной лицензии возможно только в порядке, установленном статьей 20 Федерального закона № 99-ФЗ, которое осуществляется по решению суда на основании рассмотрения заявления лицензирующего органа об аннулировании лицензии, что согласно практике, является крайней мерой в сфере лицензирования отдельных видов деятельности, применяемой судом только после того, как лицензиат уже был привлечен к административной ответственности, понес наказание, но все же не устранил допущенные им нарушения.

Кроме того, в случае получения юридическим лицом лицензии и отсутствия в последующем деятельности, привлечь такое лицо к ответственности не представляется возможным, поскольку нарушение лицензионных требований может быть признано исключительно при осуществлении лицензируемого вида деятельности.

Пунктом 5 части 1 статьи 13, частью 1 статьи 17, частью 3 статьи 18 Федерального закона № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (далее - Федеральный закон № 99-ФЗ) предусмотрено, что в заявлении о предоставлении (переоформлении) лицензии (предоставлении дубликата лицензии) указываются реквизиты документа, подтверждающего уплату государственной пошлины.

Вместе с тем, при лицензировании указанных видов деятельности имеют место случаи неуплаты либо неполной уплаты лицензиатами (соискателями лицензий) государственной пошлины за совершение действий, связанных с лицензированием, а также уплаты данной государственной пошлины на некорректные реквизиты.

При этом, согласно статьям 13, 14, 17, 18 Федерального закона № 99-ФЗ указанные случаи не являются основаниями для возврата заявления о предоставлении (переоформлении) лицензии (предоставлении дубликата лицензии) и прилагаемых к нему документов либо для отказа в предоставлении (переоформлении) лицензии (предоставлении дубликата лицензии).

Последней выделенной автором проблемой является отсутствие официальных показателей эффективности контрольной деятельности налоговых органов по субъектам РФ, несмотря на наличие всевозможных форм статистической отчетности, показателей эффективности деятельности ФНС России, значение которых меняется ежегодно, для региональных налоговых органов такие коэффициенты отсутствуют. Вопрос состоит в том, что у налоговых органов на уровне региона нет ориентиров для достижений, улучшений, развития, они просто сдают отчетность за определенный период с фактическими цифрами без привязки к плановым значениям.

Таким образом, в 2021 году в Свердловской области функционирует 1 Управление ФНС по Свердловской области и 19 налоговых инспекций. Налоговые проверки признаются важным средством контрольной работы. В период с 2016 по 2020 год количество камеральных проверок выросло на 57%, при этом число проверок, выявивших нарушения, в последние

2 года имеет тенденцию снижения. По результатам камеральных проверок сумма дополнительно начисленных платежей с 2016 по 2020 год снизилась на 3,7%. За пятилетний период количество выездных проверок снизилось на 83%, а число проверок, выявивших нарушения, стабильно снижается каждый год. По результатам выездных проверок сумма дополнительно начисленных платежей с 2016 по 2020 год снизилась на 65%.

Основные проблемы контрольной деятельности налоговых органов по Свердловской области касаются недочетов системы ПК «АСК НДС», перечня документов для участия в процедуре закупок, изъянов АИС «Налог-3», процедуры допроса, методов исчисления налоговых обязательств, лицензирования букмекерских компаний.

3 Рекомендации по совершенствованию контрольной деятельности налоговых органов на примере Свердловской области

3.1 Методы и подходы по оценке эффективности налогового контроля в Российской Федерации

За время существования налоговой системы РФ не разменялись критерии оценки продуктивности работы налоговых органов. На каждом ступени налогового развития создавались новые оценочные критерии и цели.

В данный период действует методика оценки текущего положения дел территориальных налоговых органов. Для определения состояния какой-то налоговой инспекции такая методика оперирует материалами, предоставленными налоговым органом, а еще информацией, применяемой в форме такой налоговой статистики 2-НК[14]. В целях анализа рассматриваются такие коэффициенты:

- количественные («общее количество штрафных санкций и доначисленных налогов», объем штрафных санкций и доначисленных налогов на 1 сотрудника налоговых органов и др.);
- качественные (процент собранных платежей к общему объему доначислений, доля доначислений к размеру полученных налогов и др.).

Соотношение данных коэффициентов между налоговыми инспекциями дает возможность оценить уровень осуществления контрольной деятельности, сосредоточиться на важных проблемах и направить руководство соответствующего налогового органа на их решение. Преимуществом признается то, что такая методика дает возможность сопоставить деятельность конкретных налоговых инспекций. Минусом методики прослеживается в том, что задействовано не малое число количественных и качественных коэффициентов, что понижает качество такой оценки положения дел в контрольной работе налоговых органов [14].

Оценить эффективность государственного (муниципального) контроля налоговых органов можно по данным формы №1-контроль, учетными документами для которой являются акты проведенных проверок (ревизий, инспекций), предписания об устранении выявленных нарушений, протоколы об административных правонарушениях, постановления по результатам административных рассмотрений дел об административных правонарушениях и другие документы, содержащие решения о применении мер пресечения и (или) устранения последствий выявленных при проверках нарушений[5].

Данная форма статистического наблюдения включает только количественные показатели, что является ее недостатком, такие как:

- общее количество проверок, проведенных в отношении юридических лиц, индивидуальных предпринимателей;
- количество проверок, проведенных совместно с другими органами государственного контроля (надзора), муниципального контроля;
- общее количество проверок, по итогам проведения которых выявлены правонарушения;
- общее количество проверок, по итогам которых по фактам выявленных нарушений наложены административные наказания;
- общая сумма уплаченных (взысканных) административных штрафов;
- количество проверок, результаты которых были признаны недействительными и др.

В 2018 году было принято распоряжение Правительства РФ №788-р, которое содержит перечень ключевых показателей результативности контрольно-надзорной деятельности федеральных органов исполнительной власти[50]. Но в то же время, документ не содержит соответствующих специфике работы налоговых органов показателей. Возможно, в нормативно-правовой акт будут в последующем внесены изменения, которые исправят данный факт.

Методика, созданная в УФНС РФ по городу Москва под управлением профессора Черника Д. Г., заложена в положениях немалого числа

других методик региональных ФНС, что часто добавляют к нему собственные коэффициенты. Приняв за основу, созданную профессором Черником Д. Г., методику этой оценки эффективности любых контрольных мероприятий, осуществляемых налоговыми органами, ФНС РФ формировало и каждый год детализировало единые рекомендации. Кроме того, в 2003 г. Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (МНС) России было предложено использовать следующие показатели [16]:

- обобщающий показатель эффективности контрольной работы налоговых органов, который рассчитывается как отношение дополнительно начисленных в результате камеральных и выездных налоговых проверок налогов, пеней и штрафов, к начисленным налогам по данным деклараций налогоплательщиков;
- коэффициент начисления пеней, который определяется как отношение сумм начисленной пени за несвоевременное перечисление налоговых платежей в бюджет к начисленным налогам по данным декларации;
- коэффициент выявления ошибок при заполнении налоговых деклараций - рассчитывается как отношение сумм начисленных налогов по результатам камеральной проверки к начисленным налоговым платежам по данным декларации;
- коэффициент сокрытия или занижения налогов - рассчитывается как отношение сумм начисленных налогов по результатам выездных налоговых проверок к начисленным налоговым платежам по данным декларации;
- коэффициент применения санкций за нарушение налогового законодательства - определяется как отношение сумм штрафных налоговых санкций по результатам камеральных и выездных налоговых проверок к дополнительно начисленным налогам по результатам камеральных и выездных налоговых проверок.

Минусом такой методики признается то, что данному подходу необходимо большое количество времени в целях осуществления анализа, а часто и особых компьютерных программ [16].

Действующее методика оценки этой эффективности контрольных мероприятий, осуществляемых налоговыми органами в рамках статистического и сравнительного анализа, что представляют собой расчет коэффициентов контрольной деятельности налоговых органов, что далее сравниваются с показателями с прошлого года или с коэффициентами субъектов одного уровня [14]. Так, впервые разработанная в 1993 г. Государственной налоговой службой РФ методика оценки эффективности контрольной работы налоговых органов предполагала сравнение следующих показателей [49]:

- изменений налогооблагаемой базы против предыдущего отчетного периода или отчетного периода предшествующего года по основным видам налогов с соответствующей динамикой поступления налоговых платежей;
- сумм дополнительно начисленных платежей в бюджет по результатам проверок за отчетный период по сравнению с предыдущим отчетным периодом либо с соответствующим периодом предшествующего года;
- удельного веса суммы дополнительно начисленных платежей в бюджет по результатам проверок в общей сумме поступивших платежей с этим же показателем за предыдущий отчетный период либо за соответствующий отчетный период предшествующего года;
- суммы платежей, дополнительно начисленных в бюджет по результатам проверок, приходящейся на одного работника налогового органа, с соответствующим показателем за предыдущий период и со средним уровнем по России или региону;
- удельного веса финансовых санкций в сумме дополнительно начисленных платежей в бюджет с аналогичным показателем за предшествующие отчетные периоды, а также со средним уровнем по России или региону;
- суммы недоимки с данными на предшествующие даты и динамики ее роста (снижения) со средним темпом по России или региону;
- удовлетворенных обращений в налоговые инспекции юридических и физических лиц по поводу действий налоговых работников (количество

обращений и сумма претензий) со значениями аналогичных показателей за предшествующие периоды, а также со средним уровнем по России или региону;
– количества дел, рассмотренных по результатам проверок в арбитражных судах и решенных в пользу налогоплательщика, со значением соответствующего показателя за предшествующие отчетные периоды и со средним уровнем по России или региону.

К минусу подхода к оценке этой эффективности контрольной деятельности налоговых органов относятся обстоятельство невыполнимости определения целостной оценки этой контрольной деятельности налоговых органов[49].

Следующая методика создана УФНС РФ по г. Москве[41]. Благодаря этому подходу анализируются и сопоставляются помимо количественных показателей, еще и качественные коэффициенты. Эта методика подразумевает, что кроме уже обозначенных критериев для анализа важно действовать еще и коэффициенты, занесенные в таблицу 14.

Таблица 14 - Показатели, используемые для оценки эффективности контрольных мероприятий, проводимых налоговыми органами[44]

№ п/п	Показатель	Параметр
1	Качественные показатели	Сумма доначислений на одного работника налоговых органов Сумма доначислений на одного документально проверенного налогоплательщика
2	Количественные показатели	Удельный вес дополнительно начисленных налоговых и иных платежей по результатам проверок в общей сумме налоговых поступлений Рост дополнительно начисленных проверками налогов и других платежей в общей сумме налоговых поступлений (как в абсолютных цифрах, так и по удельному весу в общей сумме налоговых поступлений) Удельный вес финансовых санкций в общей сумме дополнительно начисленных платежей Удельный вес доначислений по камеральным и выездным проверкам в общей сумме дополнительно начисленных налогов и платежей Процент взыскания (удельный вес взысканных в общей сумме доначислений)

В данной методике используется немалое число как количественных, так и качественных показателей. В этом ее неоспоримое достоинство. Другим

достоинством является возможность ее использования при анализе проблемных вопросов деятельности налоговых органов, а также для сравнения результатов конкретных инспекторов, инспекций и т. п. Недостаток указанной методики состоит в применении большого количества сравниваемых показателей для анализа эффективности деятельности налоговых органов.

Имеют место быть и авторские подходы к оценке, что разработаны разными исследователями и признаются теоретическими исполнениями.

Согласно подходу, созданному Крыловым Д. В., коэффициент продуктивности налогового администрирования рассчитывается на базе показателя собираемости налоговых платежей, что определяется в виде отношения всего объема поступивших налогов по субъекту РФ к налоговому потенциалу субъекта РФ. При этом под термином «налоговый потенциал региона» исследователь понимает сумму потенциалов налогооблагаемой базы, контрольной работы налоговых органов и задолженности по налоговым платежам, штрафам и пеням налогоплательщиков контролируемой территории [37].

Возможности контрольной деятельности определяются размером потенциальных доначислений налогов, пеней и штрафных санкций по итогам проведения налогового контроля. Под возможностями задолженности можно представить объем действительной задолженности к взиманию в рамках отчетного периода. Расчет размера действительной задолженности к взиманию признается трудным процессом и обязан учитывать не только качественную оценку задолженности, но и создание методических и плановых мероприятий по уменьшению ее объема.

Другой подход раскрыт в научном труде Щербинина А. Т., в котором рекомендуется действовать показатель начисления налоговых платежей, что рассчитывается в виде отношения общей суммы независимо начисленных налогов ко всей сумме начисленных налоговых платежей [47].

Ученый Щербинин А. Т. утверждает, что такой коэффициент дает возможность принять к сведению принцип взаимоотношений плательщиков

налоговс налоговыми органами и предоставить целостную характеристику их деятельности. Но, по мнению автора, Щербинин А. Т. не учит значимый коэффициент, который описывает итоговый результат взаимоотношений с плательщиками налогов - реальную уплату налогов в бюджетную систему страны.

Подход Суворовой

А.

В., Дорофеевой А.

Н. подразумевает задействовать коэффициенты оценки продуктивности работы налоговых органов, что показаны в таблице 15 [20].

Таблица 15 - Показатели оценки эффективности деятельности налоговых органов по Дорофеевой А.Н. и Суворову А.В. [20]

№ п/п	Показатель	Метод расчета (параметр)
1	Показатель, характеризующий экономичность налогового контроля	$\Xi = (\text{СДП} + \text{СНП} + \text{СШП}) / 3,$ где СДП - поступившая в бюджет сумма доначисленных по результатам налоговых проверок платежей; СНП - поступившая в бюджет сумма, самостоятельно начисленных и уплаченных налогоплательщиков платежей; 3 - затраты на осуществление налогового контроля
2	Показатель действенности налогового контроля	$Д_{н.к.} = \text{НН} / \text{НП},$ где НН - сумма самостоятельно начисленных налогов; НП - налоговый потенциал территории
3	Показатель интенсивности деятельности налоговых органов	$О = K_{в.п.} / (K_{н.о.} + K_{н.ип.}),$ где $K_{в.п.}$ - количество выездных проверок, проведенных налоговыми органами за отчетный период; $K_{н.о.}$ - количество налогоплательщиков - организаций, состоящих на учете в налоговых органах; $K_{н.ип.}$ - количество налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей, состоящих на учете в налоговых органах
4	Показатель качества проведенных проверок	$\Pi = (\text{С}_д - \text{С}_{у.р.с.}) / \text{С}_д,$ где $\text{С}_д$ - сумма доначисленных платежей по результатам контрольной работы; $\text{С}_{у.р.с.}$ - сумма уменьшения доначисленных платежей по решениям судебных вышестоящих органов
5	Показатель результативности выездных проверок	$P_v = B_{р.в.п.} / B_{п.в.п.},$ где $B_{р.в.п.}$ - количество результативных выездных проверок; $B_{п.в.п.}$ - количество проведенных выездных проверок
6	Показатель результативности	Сумма дополнительно взысканных налоговых платежей по результатам контрольной работы в

	доначислений налогов	расчете на одного сотрудника налогового органа Удельный вес дополнительно начисленных налоговых платежей в общей сумме начисленных платежей
--	----------------------	--

Продолжение таблицы 15

№ п/п	Показатель	Метод расчета (параметр)
7	Показатель, характеризующий затраты на функционирование налоговых органов	$Z_{н.о.} = H / Z_c,$ где Н - суммы налогов, полученных в консолидированный бюджет; Z_c - суммы, затраченные на функционирование налогового органа

По мнению А. Н. Дорофеевой и А. В. Суворова, показатель действенности налогового контроля предполагает оценку его влияния на поведение налогоплательщиков. Налоговый контроль считается действенным, если за ним следует настоящий спад числа осуществляемых налоговых правонарушений[20]. Но узнать объем совершенных плательщиками налогов нарушений законодательства о налогах и сборах невозможно. Однако действенность налогового контроля возможно рассчитать в виде соотношения независимо начисленных размеров налоговых платежей и потенциала территории в области налогов.

Сложность расчетов и невозможность точного определения налогового потенциала территории затрудняют применение показателя действенности налогового контроля на практике. По этим причинам эти исследователи в целях оценки продуктивности работы налоговых органов выбирают коэффициенты, что описывают эффективность самостоятельно реализуемых мероприятий в области налогового контроля[20]:

- критерий качества реализованных проверок;
- критерий интенсивности работы налоговых органов;
- критерий результативности доначислений налоговых платежей;
- критерий результативности выездных проверок.

И, наконец, последний показатель, предложенный исследователями А. Н. Дорофеевой и А. В. Суворовым, — это показатель, характеризующий затраты на функционирование налоговых органов. Соотнесение полученных в консолидированный бюджет сумм налогов с затраченными на

функционирование налогового органа средствами не является достаточным для проведения объективного сравнения эффективности деятельности налоговых органов. Этот критерий можно применить к функционированию полной системы налогообложения, работающей в конкретный временной период и в определенной стране.

Таким образом, были рассмотрены основные подходы и методы по оценке эффективности налогового контроля выделены их достоинства и недостатки.

3.2 Разработка предложений по совершенствованию контрольной деятельности налоговых органов в Свердловской области

Важнейшей задачей налоговой системы государства всегда являлось исполнение фискальной функции, т.е. обеспечение максимально возможной собираемости налогов на законных основаниях. Основой этого выступает эффективное налоговое администрирование. Однако рассматривать эффективность налогового администрирования исходя исключительно из получаемых бюджетом средств неправильно, поскольку при исследовании любой экономической системы следует оценивать не только количественные, но и качественные параметры ее функционирования. Финансовая активность государства для получения налогов и улучшения инвестиционного климата будет эффективной только при развитии оптимального механизма налогового администрирования, включающего в себя, с одной стороны, возможность пополнения бюджета и, с другой стороны, отсутствие предпосылок для уклонения от уплаты налогов[24]. Ряд ранее выявленных нерешенных проблем налогового администрирования существенно снижает потенциал собираемости налогов, увеличивает издержки проведения налоговых проверок и излишне затрудняет процедуры получения налоговых доходов государством.

В ходе анализа работы налоговых органов Свердловской области был выявлен ряд проблем, связанных с организацией и проведением контрольной

деятельности, к которым автор разработал предложения по их решению и представил в таблице 16. Ниже будет дана более подробная характеристика

Таблица 16–Проблемы контрольной деятельности налоговых органов Свердловской области и их решения

№ п/п	Проблема	Решение	Описание решения	Эффект от решения проблемы
1	Ограниченные возможности раскрытия информации о выявленном у налогоплательщиков несформированном источнике по цепочке поставщиков товаров (работ, услуг) для принятия к вычету НДС	Внесение изменения в статью 102 Налогового кодекса Российской Федерации о налоговой тайне	Законодательное разрешение раскрытия доли несформированного источника по НДС и возможность представления налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) налоговому органу согласия на признание сведений, составляющих налоговую тайну, доступными ограниченному кругу лиц, и режим доступа к ним.	Подъем поступлений в российскую бюджетную систему при помощи полной уплаты налога на добавленную стоимость
2	Заключение формальных договоров с индивидуальными предпринимателями и юридическими лицами, которые находятся на специальных налоговых режимах	Создание программного обеспечения в целях обнаружения ложных операций субъектов бизнеса	Новая специальная программа будет соотносить декларации по налогу на прибыль организаций проверяемого плательщика аналога, который находится на общей налоговой системе, с книгами учета доходов ИП и юридических лиц, что находятся на специальных режимах налогообложения. При ситуации неотражения в книге доходов или декларации, станет прослеживаться разрыв в размерах, показанных расходов у	Рост поступлений в бюджетную систему Российской Федерации за счет полной уплаты налога на прибыль

			проверяемого плательщика аналогов и доходов контрагента.	
--	--	--	--	--

Продолжение таблицы 16

№ п/п	Проблема	Решение	Описание решения	Эффект от решения проблемы
3	Текущий размер штрафа не является мотивацией для явки физического лица в качестве свидетеля на допрос	Внесение изменения в статью 128 Налогового кодекса Российской Федерации об ответственности свидетеля	Увеличить размер штрафа до 5 000 рублей в случае неявки либо уклонения от явки без уважительных причин лица, вызываемого в качестве свидетеля и также увеличить размер штрафа до 7 000 рублей в случае неправомерного отказа свидетеля от дачи показаний и дачи заведомо ложных показаний	Рост поступлений в бюджетную систему Российской Федерации за счет увеличенного размера штрафов и рост явок свидетелей на допрос, повышение эффективности налогового контроля
4	Отсутствие основания для наложения административного штрафа из-за неявки свидетеля по причине неполучения повестки	Отправление повесток через личный кабинет налогоплательщика	Повестки будут отправляться через ЛК налогоплательщика с предусмотренным обязательным подтверждением налогоплательщика о получении электронного сообщения через личный кабинет или автоматического уведомления о том, что налогоплательщик прочитал сообщение с повесткой.	Рост поступлений в бюджетную систему Российской Федерации за счет увеличенного количества штрафов и рост явок свидетелей на допрос,

			Данное подтверждение о получении или уведомление о прочтении повестки в электронном виде станет основанием для наложения штрафа в случае неявки свидетеля на допрос.	повышение эффективности налогового контроля
--	--	--	--	---

Продолжение таблицы 16

№ п/п	Проблема	Решение	Описание решения	Эффект от решения проблемы
5	Уменьшение исчисленной суммы налогов по результатам налоговых проверок ввиду апелляционных жалоб и подачи искаженных документов	Запрет представления документов после проведения налоговой проверки, а также запрет сдачи уточненных деклараций во время проведения налоговых проверок	При исчислении налогов необходимо запретить представление документов после проведения налоговой проверки, а также запретить сдачу уточненных деклараций во время проведения налоговых проверок.	После проведения контрольного мероприятия будет невозможно снизить доначисления (кроме штрафов)

6	Отсутствуют официальные показатели эффективности контрольной деятельности налоговых органов по субъекту РФ	Разработка показателей эффективности контрольной деятельности налоговых органов по субъекту РФ	На основе изученных методов и подходов по оценке эффективности налогового контроля, нормативно-правовых актов и научной литературы составить перечень показателей эффективности контрольной деятельности налоговых органов по субъекту РФ с плановыми показателями	Возможность оценить эффективность налоговых органов на уровне субъекта РФ, наличие плановых значений в качестве ориентиров для налоговых органов
---	--	--	--	--

мероприятиям.

Благодаря системе АСК «НДС-2» можно выявить у налогоплательщиков несформированный источник по цепочке поставщиков товаров (работ, услуг) для принятия к вычету НДС, но информация об этом может быть раскрыта только с согласия налогоплательщиков и их поставщиков, любая информация, содержащая налоговую или коммерческую тайну не подлежит раскрытию третьим лицам.

С целью ликвидации спроса на незаконные схемы налоговой оптимизации автор предлагает внести изменения в статью 102 Налогового кодекса Российской Федерации, направленные как на раскрытие доли несформированного источника по НДС, так и на возможность представления налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) налоговому органу согласия на признание сведений, составляющих налоговую тайну, доступными ограниченному кругу лиц, и режим доступа к ним.

В таблице 17 отражены данные по поступлению НДС по Свердловской области в бюджетную систему РФ, прогнозные поступления с учетом реализации предложенного решения по вышеуказанной проблеме и экономически приятные изменения в связи с осуществлением предложения.

Таблица 17–Расчет экономического эффекта при изменении порядка раскрытия

№ п/п	Показатель	Данные за 2020 год	Прогноз доначислений за 2021 год	Абсолютное отклонение	Относительное отклонение
1	Поступление налога на добавленную стоимость по Свердловской области	101 446 200 руб.	111 590 820 руб.	10 144 620 руб.	110 %

информация о выявленном у налогоплательщиков несформированном источнике по цепочке поставщиков товаров (работ, услуг) для принятия к вычету НДС

Следующая проблема касается уменьшения доходов организации за счет налога на прибыль и заключения фиктивных договоров с организациями и индивидуальными предпринимателями, находящимися на специальных

режимах налогообложения, не предусматривающих уплату налога на добавленную стоимость, операции с такими компаниями не отражаются в книге покупок.

Автор рекомендует создать программное обеспечение для обнаружения ложных операций, уменьшающих налогооблагаемую базу по конкретному налогу на прибыль. Это можно сделать путем создания и введения расширенной декларации по налогу на прибыль организаций, в которой будут отдельно отражаться операции с контрагентами, находящимися на специальных налоговых режимах. Программа должна сопоставлять декларации по налогу на прибыль проверяемого налогоплательщика, находящегося на общей системе налогообложения, с книгами учета доходов организаций и индивидуальных предпринимателей, находящихся на специальных налоговых режимах. В случае не отражения в декларации или книге доходов, будет наглядно виден разрыв в суммах, отраженных расходов у проверяемого налогоплательщика и доходов контрагента. Разработка этого программного комплекса даст возможность повысить доначисления по конкретному налогу на прибыль.

В таблице 18 отражены данные по поступлению налога на прибыль по Свердловской области в бюджетную систему РФ, прогнозные поступления с учетом реализации предложенного решения по вышеуказанной проблеме и

№ п/п	Показатель	Данные за 2020 год	Прогноз доначислений за 2021 год	Абсолютное отклонение	Относительное отклонение
1	Поступление налога на	104 444 400 руб.	111 755 508 руб.	7 311 108 руб.	107 %

экономически приятные изменения в связи с осуществлением предложения.

Таблица 18 – Расчет экономического эффекта при использовании новой программы по контролю за уплатой налога на прибыль в Свердловской области

	прибыль организаций по Свердловской области				
--	---	--	--	--	--

Вопрос низкой посещаемости физических лиц в качестве свидетелей в рамках контрольного мероприятия допрос можно решить с помощью санкций. Автор диссертации рекомендует сделать изменения в 128 статью налогового кодекса РФ и повысить число штрафа с цифры 1 000 руб. до цифры 5 000 руб. при ситуации не появления или избегания явки при отсутствии уважительных обстоятельств физического лица, которого вызывают в рамках вопроса о налоговом правонарушении в роли свидетеля. А также увеличить размер штрафа с 3 000 рублей до 7 000 рублей в случае неправомерного отказа свидетеля от дачи показаний и дачи заведомо ложных

№ п/п	Показатель	Данные за 2020 год	Прогноз доначислений за 2021 год	Абсолютное отклонение	Относительное отклонение
-------	------------	--------------------	----------------------------------	-----------------------	--------------------------

показаний.

В таблице 19 отражены данные по поступлению штрафов за неявку либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а также дача заведомо ложных показаний по Свердловской области в бюджетную систему РФ, прогнозные поступления с учетом реализации предложенного решения по вышеуказанной проблеме и экономически приятные изменения в связи с осуществлением предложения.

1	Поступление штрафов за неявку либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а также дача заведомо ложных показаний по Свердловской области	109 000 руб.	160 000 руб.	51 000 руб.	146,8 %
---	---	--------------	--------------	-------------	---------

Таблица 19 – Расчет экономического эффекта при повышении размеров штрафов в рамках контрольного мероприятия допрос в Свердловской области

№ п/п	Показатель	Данные за 2020 год	Прогноз доначислений за 2021 год	Абсолютное отклонение	Относительное отклонение
-------	------------	--------------------	----------------------------------	-----------------------	--------------------------

Для решения проблемы, связанной с отсутствием оснований для наложения штрафа по неявке свидетеля, можно отправлять повестки не только через почту России, но и через личный кабинет налогоплательщика. Для этого необходимо настроить данный сервис, предусмотреть обязательное подтверждение налогоплательщика о получении электронного сообщения через личный кабинет или автоматическое уведомление о том, что налогоплательщик прочитал сообщение с повесткой. Данное подтверждение о получении повестки или уведомление о прочтении в электронном виде станет основанием для наложения штрафа в случае неявки свидетеля на допрос.

В таблице 20 отражены данные по поступлению штрафов за неявку либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а также дача заведомо ложных показаний по Свердловской области в бюджетную систему РФ, прогнозные поступления с учетом реализации предложенного решения по вышеуказанной проблеме и экономически приятные изменения в связи с осуществлением предложения.

1	Поступление штрафов за неявку либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а также дача заведомо ложных показаний по Свердловской области	109 000 руб.	156 120 руб.	47 120 руб.	143,2 %
---	---	--------------	--------------	-------------	---------

Таблица 20 – Расчет экономического эффекта при использовании кабинета налогоплательщика для отправки повесток на допрос в Свердловской области

Для сокращения случаев, когда после проведения налоговой проверки организации и индивидуальные предприниматели направляли апелляционные жалобы, прикладывали искаженные документы, и это по результатам уменьшало исчисленную сумму налогов в несколько раз. При исчислении налоговых платежей важно не позволить сдачу документов по завершению осуществления налоговой проверки, а еще отказать в сдаче уточненных деклараций в процессе реализации налоговых проверок. После запрета на сдачу уточненных деклараций и документов после контрольного мероприятия, доначисления (кроме штрафов) будет невозможно снизить.

В таблице 21 отражены данные по суммам доначислений по результатам выездных проверок индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой по Свердловской области в бюджетную систему РФ, прогнозные суммы доначислений с учетом реализации предложенного решения по вышеуказанной проблеме и экономически приятные изменения в связи с осуществлением предложения.

Таблица 21 – Расчет экономического эффекта после запрета на сдачу уточненных деклараций и документов после проведения контроля в Свердловской области

№ п/п	Показатель	Данные за 2020 год	Прогноз доначислений за 2021 год
1	Предполагаемая сумма доначислений по результатам предпроверочного анализа	138 130 руб.	138 130 руб.
2	Количество выездных проверок	18 ед.	18 ед.

	индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой		
3	Сумма доначислений по результатам выездных проверок индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой	133 857руб.	133 857руб.
4	Сумма уменьшенных платежей вследствие представления апелляционных жалоб и приложенных к ним документов	90 677руб.	0руб.
5	Результат выездных проверок, проведенных после запрета на сдачу уточненных деклараций и документов после контрольного мероприятия	90 677руб.	133 857руб.

Последней выделенной автором проблемой является отсутствие официальных нормативно-закрепленных показателей эффективности контрольной деятельности налоговых органов по субъекту РФ с плановыми значениями на год. Для решения данного вопроса были разработаны такие коэффициенты на основе изученных подходов и методов оценки эффективности налогового контроля, нормативно-правовых актов, научной литературы и представлены в таблице 22. Каждый год могут меняться плановые значения показателей в зависимости от достижения целей, внешней и внутренней ситуации в стране.

К сожалению, в открытом доступе находится не вся информация для расчета показателей, поэтому только у части коэффициентов возможно получить конкретные значения за 2020 год по УФНС Свердловской области.

Таким образом, для оценки эффективности налогового контроля существует целый ряд методов и подходов, например, форма налоговой статистики 2-НК, форма статистического наблюдения №1-контроль, методика, разработанная в УФНС России по г. Москве под руководством профессора

Д.

Г.

Таблица 22 – Плановые показатели эффективности контрольной деятельности налоговых органов по субъекту РФ

№ п/п	Наименование показателя (индикатора)	Определение показателя	Формула и пояснение к показателю	Фактические значения за 2020 год по УФНС по Свердловской области	Плановые значения
1	Результативность выездных проверок	Показатель характеризует эффективность отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок на предмет выявления нарушений в ходе контроля	$R = (K_{рвп}/K_{вп}) * 100$, где R – доля выездных проверок, установивших нарушения, $K_{рвп}$ – количество выездных проверок, в ходе которых были установлены нарушения, $K_{вп}$ – количество выездных проверок	99%	96%
2	Результативность камеральных проверок	Показатель характеризует эффективность проведения камеральных проверок на предмет выявления нарушений в ходе контроля	$R = (K_{ркп}/K_{кп}) * 100$, где R – доля камеральных проверок, установивших нарушения, $K_{ркп}$ – количество камеральных проверок, в ходе которых были установлены нарушения, $K_{кп}$ – количество камеральных проверок	4%	30%
3	Охват выездными проверками субъектов малого и среднего бизнеса, использующих специальные налоговые режимы	Показатель характеризует степень выездного налогового контроля в отношении субъектов малого и среднего бизнеса, использующих специальные налоговые режимы	$I = (K_{мсб}/K_{впмсб}) * 100$, $K_{мсб}$ – количество субъектов малого и среднего бизнеса, использующих специальные налоговые режимы, $K_{впмсб}$ – количество выездных проверок субъектов малого и среднего бизнеса, использующих специальные налоговые режимы	Нет данных для расчета	35%

Продолжение таблицы 22

№ п/ п	Наименование показателя (индикатора)	Определение показателя	Формула и пояснение к показателю	Фактические значения за 2020 год по Свердловско й области	Плановые значения
4	Соотношение объема задолженности по налогам, сборам, страховым взносам, пеням, налоговым санкциям к объему поступлений по налогам, сборам, страховым взносам, пеням, санкциям в бюджетную систему	Показатель характеризует работу налоговых органов по снижению задолженности по налогам, сборам, страховым взносам, пеням, налоговым санкциям	$СГ = ЗД (ОП) / П(ОП) * 100$, где СГ – соотношение за год, ЗД (ОП) задолженность отчетного периода, П(ОП) – поступления отчетного периода	9,3%	8%
5	Удельный вес количества решений налоговых органов, которые были признаны недействительными, по отношению к общему числу решений, вынесенных по результатам налогового контроля	Данный критерий используется для выявления ошибок в проведении контрольной работы в целях дальнейшего недопущения таких ошибок	$P = (P_n / P_o) * 100$, где P _н – количество решений, признанных недействительными; P _о – количество решений налоговых органов по результатам налогового контроля.	Нет данных для расчета	0%

Продолжение таблицы 22

№ п/ п	Наименование показателя (индикатора)	Определение показателя	Формула и пояснение к показателю	Значения за 2020 год по Свердловско й области	Плановые значения
6	Соотношение количества проверенных объектов к численности служащих налоговых органов по субъекту РФ	Данный коэффициент показывает персональную нагрузку служащих налоговых органов	$K_{пн} = K_{по} / Ч$, где $K_{по}$ - количества проверенных объектов $Ч$ – численность сотрудников налоговых органов	450	410
7	Соотношение объема средств, полученных от реализации результатов налогового контроля, к объему средств, затраченных на содержание налоговых органов в регионе	Критерий предполагает оценку экономичности объема средств, полученных от реализации результатов финансового контроля, к объему средств, затраченных на содержание контрольных органов	$Э_{эф} = Э_{к} / З_{фк}$ где, $Э_{эф}$ – экономичность деятельности; $Э_{к}$ – экономический эффект от всех контрольных мероприятий (средства, восстановленные в бюджет); $З_{фк}$ – затраты на содержание налоговых органов.	0,9	>1

Черника и др.

В 3 главе были предложены решения выявленных проблем касательно объема поступлений налога на добавленную стоимость, налога на прибыль организаций, штрафных санкций в рамках контрольного мероприятия допрос, доначислений по результатам апелляционных жалоб и подачи уточненных деклараций, показателей эффективности контрольной деятельности по субъекту РФ и посчитан их экономический эффект.

Безусловно, разработанные предложения носят рекомендательный характер, их практическое применение возможно только при реализации профессиональной деятельности по разработке и утверждению проектов нормативно-правовых актов и при проведении детальных финансовых расчетов для их осуществления. Решение проблем в сфере контрольной деятельности Свердловской области возможно, в первую очередь, при заинтересованности в этом Федеральной налоговой службы России, которое реализует деятельность по разработке методических рекомендаций для территориальных органов, осуществлению мониторинга реализации налогового контроля в регионах.

Совершенствование контрольной деятельности налоговых органов Свердловской области – это процесс, который требует наличия временных, финансовых и трудовых ресурсов для достижения значимого результата, поэтому главной задачей в этой сфере является обеспечение уполномоченного органа власти временем, денежными средствами и профессиональными кадрами, совокупность которых даст развитие налогового контроля в регионе и в целом по стране.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Цель магистерской диссертации заключалась в обобщении научно-практических данных, нововведений и результатов в сфере налогообложения, методических рекомендаций ФНС, территориальных органов ФНС, способов использования текущих методов и подходов в целях оценки эффективности такого налогового контроля. В работе были определены пути совершенствования контрольной работы налоговых органов и разработаны практические рекомендации по повышению качества налогового контроля в Свердловской области на основе проведенного анализа и выявленных проблем.

В ходе выполнения магистерской диссертации были решены поставленные задачи исследования:

- раскрыты сущность, задачи налогового контроля и дана характеристика основных форм;
- рассмотрено историческое развитие налогового контроля в России;
- дано описание мероприятий налогового контроля;
- разобраны нормативно-правовые основы деятельности налоговых органов;
- рассмотрен исторический аспект и дана характеристика деятельности Управления Федеральной налоговой службы по Свердловской области;
- проведен анализ контрольной деятельности налоговых органов в Свердловской области;
- выявлены проблемы в контрольной деятельности налоговых органов по Свердловской области;
- изучены методы и подходы по оценке эффективности налогового контроля;
- рассмотрен механизм совершенствования контрольной деятельности, предложены пути решения выявленных проблем.

Первая глава «Теоретические и нормативно-правовые основы контрольной деятельности налоговых органов» включила характеристику

сущности, важных задач, главных форм налогового контроля, рассмотрение особенностей реализации налоговыми органами полномочий в рамках налогового контроля, изучение исторического аспекта, описание значимых мероприятий налогового контроля и анализ нормативно-правового фундамента работы налоговых органов.

Во второй главе «Анализ контрольной деятельности налоговых органов» была дана характеристика деятельности и перечислены все отделы Управления Федеральной налоговой службы по Свердловской области, а также описано историческое становление Управления, был проведен анализ деятельности налоговых органов по Свердловской области в период с 2016 по 2020 год, а также было выявлено 11 проблем при организации и проведении налогового контроля по Свердловской области:

- ограниченные возможности раскрытия информации о выявленном у налогоплательщиков неформированном источнике по цепочке поставщиков товаров (работ, услуг) для принятия к вычету НДС;
- фиктивные договоры с организациями и индивидуальными предпринимателями, находящимися на специальных налоговых режимах;
- в установленном перечне оснований для отклонения заявок участников процедур закупки отсутствуют документы, необходимые для проверки добросовестности организации на соответствие отнесения организации к разряду благонадежных или не благонадежных с точки зрения налоговых рисков;
- АИС «Налог-3» имеет ряд технических недоработок, функционирует с ошибками, наблюдаются перебои в рабочих процессах;
- текущий размер штрафа не является мотивацией для явки физического лица в качестве свидетеля на допрос;
- отсутствие основания для наложения административного штрафа из-за неявки свидетеля по причине неполучения повестки;

- уменьшение исчисленной суммы налогов по результатам налоговых проверок ввиду апелляционных жалоб и подачи искаженных документов;
- отсутствует информация, которая необходима для установления наличия активов организации и их размера по причине формирования чистых активов организаторов азартных игр за счет денежных средств, находящихся на счетах в банках, расположенных за пределами Российской Федерации, на счетах в банках, находящихся в государствах (территориях), с которыми у Российской Федерации не заключены какие-либо соглашения об оказании правовой помощи;
- отсутствие законодательно-закрепленного основания для отмены решения о предоставлении лицензии налоговым органом в случае получения ответа от иностранных налоговых органов, свидетельствующего об отсутствии активов у проверяемого лица (его учредителя);
- неуплата или частичная уплата государственной пошлины за совершение действий, связанных с лицензированием, не является основанием для отказа в лицензии;
- отсутствуют официальные показатели эффективности контрольной деятельности налоговых органов по субъектам РФ.

В третьей главе «Пути совершенствования контрольной деятельности налоговых органов» были рассмотрены методы и подходы по оценке эффективности налогового контроля, предложено об рекомендаций по решению выявленных проблем в целях совершенствования налогового контроля в Свердловской области:

- внесение изменения в статью 102 Налогового кодекса Российской Федерации о налоговой тайне;
- разработка программного обеспечения для выявления фиктивных операций представителей бизнеса;
- внесение изменения в статью 128 Налогового кодекса Российской Федерации об ответственности свидетеля;

- отправление повесток через личный кабинет налогоплательщика;
- запрет представления документов после проведения налоговой проверки, а также запрет сдачи уточненных деклараций во время проведения налоговых проверок;
- разработка показателей эффективности контрольной деятельности налоговых органов по субъекту РФ.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Налоговый кодекс Российской Федерации Часть первая от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (с изменениями и дополнениями). - Текст: электронный // Консультант-Плюс: [сайт] – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/(дата обращения 01.05.2021).
2. Об организации лицензирования отдельных видов деятельности. Постановление Правительства РФ от 21.11.2011 N 957(с изменениями и дополнениями). - Текст: электронный // Консультант-Плюс: [сайт] – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122062/(дата обращения 12.05.2021).
3. Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке. Приказ Минфина РФ N 20н, МНС РФ N ГБ-3-04/39 от 10.03.1999(с изменениями и дополнениями). - Текст: электронный // Консультант-Плюс: [сайт] – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19287/(дата обращения 30.04.2021).
4. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе. Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506(с изменениями и дополнениями). - Текст: электронный // Консультант-Плюс: [сайт] – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49673/(дата обращения 04.05.2021).
5. Об утверждении статистического инструментария для организации Минэкономразвития России федерального статистического наблюдения за осуществлением государственного контроля (надзора) и муниципального контроля. Приказ Росстата от 21.12.2011 № 503(с изменениями и дополнениями). - Текст: электронный // Консультант-Плюс: [сайт] – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124066/665aa293309346c8091ad4005b7e88803368c11b/(дата обращения 16.05.2021).

6. Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы. Приказ Минфина России от 17.07.2014 № 61н(с изменениями и дополнениями). - Текст: электронный // Консультант-Плюс: [сайт] – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_170621/(дата обращения 26.04.2021).
7. О лицензировании отдельных видов деятельности.Федеральный закон от 04.05.2011 № 99-ФЗ(с изменениями и дополнениями). - Текст: электронный // Консультант-Плюс: [сайт] – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_113658/(дата обращения 10.05.2021).
8. Положение об Управлении Федеральной налоговой службы по Свердловской области утверждено ФНС России от 01 апреля 2021(с изменениями и дополнениями). - Текст: электронный // Консультант-Плюс: [сайт] – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_382353/(дата обращения 11.05.2021).
9. Алехин С. Н. Налоговая система в современных условиях России. – Текст: непосредственный // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. – 2011. - № 7. – С. 67-73.
10. Барышева М.А. Новации применения контрольно-кассовой техники. – Текст: непосредственный //Аллея науки. – 2018. - № 10. – С. 286-294.
11. Батьянова Л. Н., Борисова Ю. В., Чигрина Е. В., Корнакова С. В. Правовые и социально-экономические проблемы территориального развития: налоговый аспект. – Текст: непосредственный // BaikalResearchJournal. – 2017. - № 4. – 45-56.
12. Боровинских В. А.,Поверинова Е. М. Эффективность выездных налоговых проверок. – Текст: непосредственный // Вестник Курганской ГСХА. – 2016. - № 4. – С. 23-27.
13. Боташева Л.С., Ильясова З.М., Семенова Ф.З., Эльгайтарова Н.Т. Нормативно-правовое регулирование и учетно-аналитическое

обеспечении налогового контроля. – Текст: непосредственный // Достижения науки и образования. – 2017. - № 13. – С. 55-60.

14. Бредихина К. В., Бадеева Е. А., Сазонова И. В. Эффективность деятельности налоговых органов РФ: подходы к ее оценке и планированию. – Текст: непосредственный // Модели, системы, сети в экономике, технике, природе и обществе. – 2017. - № 4. – С. 89- 100.

15. Брылёв А. А. Налоговый контроль в условиях качественных преобразований системы налогового администрирования в России. – Текст: непосредственный // Научные записки молодых исследователей. – 2019. - № 3. – С. 5-14.

16. Васильева М. В. Оценка эффективности контрольно-проверочной работы налоговых органов. – Текст: непосредственный // Управленческий учет. - 2011. - № 4. - С. 70-78.

17. Горленко И. И. Формы проведения налогового контроля. – Текст: непосредственный // Налоговый вестник. – 2017. - № 3. – С. 155-159.

18. Грушанин А. А. Правовое содержание налогового контроля в Российской Федерации. – Текст: непосредственный // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. – 2016. - № 7. – С. 81-83.

19. Давыдова М. В. Роль налогового контроля в системе налогового администрирования: развитие и совершенствование на современном этапе. – Текст: непосредственный // Инновационное развитие экономики. – 2015. - № 2. – С. 68-72.

20. Дорофеева Н. А. О показателях оценки эффективности деятельности налоговых инспекций. – Текст: непосредственный // Налоги и налоговое планирование. – 2015. – № 8. – С. 47-53.

21. Евстафьева А. Х. Теоретические основы налогового администрирования. – Текст: непосредственный // Известия Казанского государственного архитектурно-строительного университета. – 2013. - № 11. – С. 34-41.

22. Захарова, Н.А. Правовые проблемы регулирования налогового контроля в свете административной реформы: дис... Канд. юрид. наук: спец. 12.00.14.— М., 2005.— 186 с.
23. Карабут К.Е. Инвентаризация как метод налогового контроля. – Текст: непосредственный // Научные исследования XXI века. – 2021. - № 1. – С.335-339.
24. Козлов П. А., Каширина М. В. Актуальные проблемы налогового администрирования в России. – Текст: непосредственный // Финансы: теория и практика. – 2016. - № 4. – С. 146-151.
25. Кондраков Н. П. Налоги и налогообложение / Н. П. Кондраков. – Москва : Инфра-М, 2017. – 224 с. – ISBN 978-5-392-23720-3.
26. Конева О. С. История развития налогового контроля в РФ. – Текст: непосредственный // Молодой ученый. – 2016. - № 21. – С. 602-605.
27. Корнеева Т. А., Мельник М. В. Контроль и ревизия в схемах и таблицах: учебное пособие / Т. А. Корнеева, М.В. Мельник и др. — Москва : Эксмо, 2011. — 352 с. — ISBN 978-5-699-35386-6.
28. Косов М. Е., Савельева Е. Н. Налоговый контроль как сфера налогового администрирования. – Текст: непосредственный // Вестник Московского университета МВД России. – 2015. - № 5. – С. 144-150.
29. Красницкий В.А. Налоговый контроль в системе налогового администрирования / Красницкий В.А.— Москва : Финансы и статистика, 2008.— 168 с. – ISBN 978-5-279-03358-4.
30. Крохина Ю.А. Налоговое право России: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Ю.А. Крохиной. – Москва: Проспект, 2013. – 314 с. - ISBN 5-89123-789-X.
31. Куikliна Ю.А. Финансовый контроль: учеб. пособие / Ю.А. Куikliна. – Москва : Издательский дом «Камерон», 2014. – 170 с. - ISBN 978-7-219-03758-4.
32. Кулешова В. П. Налоговые проверки: проблемы и пути решения. – Текст: непосредственный // Евразийский Союз Ученых. – 2015. - № 9. – С. 17-22.

33. Левчук К. В. Проблемы организации налогового контроля в Российской Федерации. – Текст: непосредственный // Экономика и современный менеджмент: теория и практика. – 2015. - № 10 – С. 311-317.
34. Малис Н. И. Налоговая политика государства: учебник и практикум для академического бакалавриата / Н. И. Малис. – Москва: Юрайт, 2015. – 388 с. - ISBN978-5-9916-4253-8.
35. Малыш Е. В. Налоги и налогообложение : учеб.-метод. пособие / Е. В. Малыш. – Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2017. – 112 с. – ISBN 978-5-7996-2068-4.
36. Мальцев А. Г. Применение автоматизированных систем при осуществлении камерального контроля налоговых деклараций по НДС. – Текст: непосредственный // Вестник науки и образования. – 2019. - № 4. – С. 99-104.
37. Мороз В. В., Мороз С.В. Показатели эффективности работы налоговых органов.– Текст: непосредственный // Проблемы экономики и юридической практики. – 2018. - № 2. С. 50-53.
38. Нелюбин, Д.Е. Система налогового контроля в Российской Федерации: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования: дис... Канд. юрид. наук: спец. 12.00.14.— М., 2003.— 183 с.
39. Нестеров Г.Г., Попонова Н.А., Терзиди Н.А. Налоговый контроль: учебное пособие / Г. Г. Нестеров, Н. А. Попонова, Н. А. Терзиди. — Москва : Эксмо, 2014.— 384 с. – ISBN978-5-699-27163-4.
40. Пономаренко А.С. Проблемы применения налоговой терминологии. – Текст: непосредственный // Деловое право. – 2014. – №4. – С. 32-41.
41. Тихонова А. В., Дзюба Д. В. К вопросу об оценке эффективности налогового контроля. – Текст: непосредственный // Международный бухгалтерский учет. – 2018. - № 5. – С. 612–622.
42. Тютин, Д. В. Налоговый контроль, ответственность и защита прав налогоплательщиков: монография./ Российская национальная библиотека. – Москва: КОНТРАКТ, 2014. – 216 с. - Из содерж.: 2.1. Электронный каталог как

основное средство библиографического доступа. - С. 101-114. - Текст: непосредственный.

43. Финогентов С.Н. Актуальные проблемы налогового контроля и пути их решения. – Текст: непосредственный // Научно-практический электронный журнал Аллея Науки. – 2020. - № 6. – С. 78-83.

44. Хафизова А. Р. Показатели оценки эффективности деятельности налоговых органов: обзор существующих подходов. – Текст: непосредственный // Финансы и кредит. – 2012. - № 31. – С. 18-24.

45. Худяков А.И. Налоговое право: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Худякова А.И. – Уфа: Алтын, 2013. – 487 с. - ISBN 974-7-219-02759-4.

46. Шестакова Н. Н. Налоговые проверки в системе налогового контроля. – Текст: непосредственный // Социально-экономический и гуманитарный журнал Красноярского ГАУ. – 2018. - № 1. – С. 15-27.

47. Щербинин А. Т. Об оценке эффективности функционирования налоговых органов или налогообложения. – Текст: непосредственный // Налоговый вестник. - 2007. - № 1. - С. 34-40.

48. Яковлева Е.С. История развития налогового контроля в России. – Текст: непосредственный // Символ науки. – 2017. - №4. – С. 130-133.

49. Яшина Н.И., Александров Е.Е. Методологический инструментарий определения эффективности налоговых проверок. – Текст: непосредственный // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2018. - № 1. – С. 11-25.

50. Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2020 году. - Текст: электронный // Федеральная налоговая служба: [сайт] – URL: <https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/kont/reportl20kont/> (дата обращения 23.04.2021).

51. Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой лицензирования отдельных видов деятельности в 2020 году. – Текст: электронный // Федеральная налоговая служба: [сайт] – URL:https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/about_fts/doclad_lic2020/(дата обращения 13.05.2021).
52. Итоги деятельности ФНС России в 2020 году. - Текст: электронный // Федеральная налоговая служба: [сайт] – URL: https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/about_fts/itogi20/(дата обращения 22.04.2021).
53. Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов по Свердловской области за 2016 год. – Текст: электронный // Федеральная налоговая служба: [сайт] – URL:https://www.nalog.ru/rn66/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6057327/(дата обращения 11.05.2021).
54. Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов по Свердловской области за 2017 год. – Текст: электронный // Федеральная налоговая служба: [сайт] – URL:https://www.nalog.ru/rn66/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6753013/(дата обращения 11.05.2021).
55. Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов по Свердловской области за 2018 год. – Текст: электронный // Федеральная налоговая служба: [сайт] – URL:https://www.nalog.ru/rn66/related_activities/statistics_and_analytics/forms/7253800/(дата обращения 11.05.2021).
56. Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов по Свердловской области за 2019 год. – Текст: электронный // Федеральная налоговая служба: [сайт] – URL:https://www.nalog.ru/rn66/related_activities/statistics_and_analytics/forms/8483768/(дата обращения 12.05.2021).

57. Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов по Свердловской области за 2020 год. – Текст: электронный // Федеральная налоговая служба: [сайт] – URL:https://www.nalog.ru/rn66/related_activities/statistics_and_analytics/forms/9634730/(дата обращения 12.05.2021).
58. Сведения о результатах контрольной работы налоговых органов Свердловской области по применению контрольно-кассовой техники и использованию специальных банковских счетов за 2016 год. – Текст: электронный // Федеральная налоговая служба: [сайт] – URL:https://www.nalog.ru/rn66/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6051280/(дата обращения 12.05.2021).
59. Сведения о результатах контрольной работы налоговых органов Свердловской области по применению контрольно-кассовой техники и использованию специальных банковских счетов за 2018 год. – Текст: электронный // Федеральная налоговая служба: [сайт] – URL:https://www.nalog.ru/rn66/related_activities/statistics_and_analytics/forms/7340840/(дата обращения 12.05.2021).
60. Сведения о результатах контрольной работы налоговых органов Свердловской области по применению контрольно-кассовой техники и использованию специальных банковских счетов за 2019 год. – Текст: электронный // Федеральная налоговая служба: [сайт] – URL:https://www.nalog.ru/rn66/related_activities/statistics_and_analytics/forms/8664782/(дата обращения 13.05.2021).
61. Сведения о результатах контрольной работы налоговых органов Свердловской области по применению контрольно-кассовой техники и использованию специальных банковских счетов за 2020 год. – Текст: электронный // Федеральная налоговая служба: [сайт] – URL:https://www.nalog.ru/rn66/related_activities/statistics_and_analytics/forms/9737958/(дата обращения 13.05.2021).

62. ФНС России: [сайт]. – URL: <http://www.nalog.ru/> (дата обращения: 18.05.2021).– Текст: электронный.