

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет» (национальный исследовательский университет)
Высшая школа экономики и управления
Кафедра «Экономическая теория, региональная экономика, государственное и муниципальное управление»

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Заведующий кафедрой, д.э.н., профессор

_____/ В.С. Антонюк /

« ____ » _____ 2018г.

Финансовый контроль в практике управления финансовыми ресурсами территории (на примере межрайонной инспекции ФНС России № 10 по Челябинской области)

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

ЮУрГУ – 38.03.04.2018.131.ВКР

Руководитель, доцент каф. ЭТГМУ

_____/ Т.М. Каретникова /

« ____ » _____ 2018 г.

Автор

студент группы ЭиУ – 450

_____/ А.Р. Хисматуллина /

« ____ » _____ 2018 г.

Нормоконтролер, к.э.н, доцент

_____/ Н.В. Шилоносова /

« ____ » _____ 2018 г.

Челябинск 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1 НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ	6
1.1 Система финансового контроля РФ	6
1.2 Налоговый контроль: содержание и виды	20
2 АНАЛИЗ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ.....	37
2.1 Анализ структуры и динамики налоговых проверок	37
2.2 Анализ финансовых результатов налоговых проверок	50
3 РАЗРАБОТКА РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ	63
3.1 Направление совершенствования организации налогового контроля	63
3.2 X-мера как условие повышения эффективности налогового контроля	72
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	81
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	86

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. В настоящее время необходимым условием существования любого государства является четко организованная система налогообложения. От эффективности налоговых органов зависит состояние бюджета, следовательно, и благосостояние страны.

Именно поэтому, создание эффективной системы контроля за налоговыми доходами в бюджетную систему государства, входит в число главнейших задач общей социально-экономической политики. Создание прочной финансовой системы невозможно без создания эффективной системы налогового контроля, призванной обеспечить финансовые интересы государства одновременно соблюдая права налогоплательщиков.

Для обеспечения этих функций была создана Федеральная налоговая служба. Налоговый контроль является важнейшим методом надзора за выполнением обязанности по уплате в бюджет налоговых платежей. Целью налогового контроля является предупреждение и выявление налоговых правонарушений, а также привлечение к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство. От четкой и грамотной организации налоговой службы, функционирования эффективной системы налогового контроля, в конечном итоге, зависит успех дальнейшего развития рыночной экономики. Цель исследования.

Целью исследования является разработка рекомендаций по совершенствованию организации налогового контроля.

Для достижения указанной цели были поставлены следующие задачи:

1. Раскрыть сущность и виды налогового контроля;
2. Провести анализ структуры и динамики налоговых проверок Межрайонной инспекции ФНС России № 10 по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области.
3. провести анализ финансовых результатов налоговых проверок Межрайонной

инспекцией ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области;

4. определить основные направления совершенствования организации налогового контроля;

Объект исследования. Территориальный орган ФНС России – Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 10 по Челябинской области.

Предметом исследования является совокупность экономических, организационных и управленческих отношений, возникающих в сфере налогового контроля при взаимодействии с налогоплательщиками и другими налоговыми органами.

Теоретико-методологической основой работы являются труды отечественных ученых по теории финансового и налогового права, научно-практические материалы методических рекомендаций Федеральной налоговой службы и Министерства финансов Российской Федерации, авторские разработки специалистов территориальных органов ФНС России по Челябинской области, законодательные и нормативные акты в сфере налогообложения, имеющие основополагающее значение для изучения сущности налогового контроля.

В ходе исследования применялись аналитический, логико-структурный подходы, использовались статистические и графические методы обработки и предоставления информации, а так же сравнительный, экономический анализ.

Информационная база. Информационную базу исследования составили отчетные документы Федеральной налоговой службы, Министерства финансов Российской Федерации, Федерального казначейства, монографические материалы, публикации специализированных экономических изданий, а также статистические и отчетные данные Управления ФНС России по Челябинской области, Межрайонной ИФНС России по Челябинской области и Министерства финансов Челябинской области.

Практическая значимость исследования заключается в возможности использования предложенных автором мероприятий по усовершенствованию

налогового контроля в других территориальных органах ФНС по субъектам Российской Федерации.

Структура работы. Дипломная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка.

Во введении обосновывается актуальность темы исследования, определяются цели и задачи работы, предоставляются объект и предмет исследования.

В первой главе систематизированы и проанализированы основы реализации налоговыми органами полномочий в рамках налогового контроля, дана характеристика мероприятиям налогового контроля.

Во второй главе проведен анализ деятельности Федеральной налоговой службы и территориального органа – Межрайонной ИФНС России № 10 по Челябинской области.

В третьей предложены рекомендации по улучшению эффективности налогового контроля.

В заключении приводятся основные выводы.

1 НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

1.1 Система финансового контроля РФ

Финансовый контроль – это особая функция финансов, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов законности и эффективности управления финансовыми ресурсами, а при наличии таких отклонений – своевременное принятие соответствующих корректирующих и превентивных мер.

Обладая стоимостным характером финансовый контроль, в отличие от других видов контроля, имеет место во всех сферах общественного воспроизводства и сопровождает весь процесс движения денежных фондов.

Финансовый контроль образует систему, которую можно подразделить на следующие элементы или структурные уровни:

1. Государственный контроль (общегосударственный и ведомственный);
2. Аудиторский контроль (его часто называют также независимым контролем);
3. Внутренний контроль (то есть контроль, организованный на уровне непосредственно экономических единиц);
4. Общественный контроль (то есть контроль со стороны контрагентов по финансово-хозяйственным договорам, кредиторов, инвесторов и т.д.).

Система финансового контроля в Российской Федерации, по его мнению, отвечает требованиям систем, действующих в демократических странах с рыночной экономикой.

В широком смысле государственный финансовый контроль – это установленная законодательством деятельность органов государственной власти и управления всех уровней по выявлению, предупреждению и пресечению:

1) ошибок и злоупотреблений в управлении государственными денежными и иными материальными ресурсами (капиталами), а также используемыми в хозяйственной деятельности и отчуждаемыми нематериальными объектами государственной собственности, влекущих прямой или косвенный финансовый и/или материальный ущерб государству;

2) несоблюдения финансово-хозяйственного, в том числе бюджетного, законодательства;

3) недостатков в организации систем управления (в том числе внутреннего контроля) финансово-хозяйственной деятельностью государственных органов, организаций с полным или частичным государственным участием или особо с ним связанных.

В общем и целом, цель государственного финансового контроля – обеспечение соблюдения принципов законности, целесообразности и эффективности распорядительных и исполнительных действий по управлению – включая стадии планирования, формирования, распределения и использования – государственными финансовыми ресурсами, материальными ценностями и нематериальными объектами, их сохранности и приумножения для выполнения функций государства.

Государственный финансовый контроль предназначен для реализации финансовой политики государства, создания условий для финансовой стабилизации. Во всех государствах в зависимости от специфики их устройства сложились свои системы финансового контроля. Тем не менее, организация и деятельность контрольно-ревизионных сетей в зарубежных странах, так или иначе базируется на общих принципах, выраженных многолетним международным опытом. Так, например, осуществление любой крупной программы обязательно включает в себя подсистемы контроля. На эти цели выделяется обычно один-два процента из общего объема ассигнований на сколько-нибудь существенную государственную программу.

Государственный финансовый контроль подразделяется на общегосударственный и ведомственный.

Общегосударственный финансовый контроль охватывает все хозяйствующие субъекты независимо от формы собственности или ведомственной подчиненности.

Общегосударственный финансовый контроль ведется как в масштабе Российской Федерации, так и в субъектах Федерации. Кроме того, на уровне местного самоуправления осуществляется муниципальный финансовый контроль.

Общегосударственный финансовый контроль в России осуществляют: Счетная палата Российской Федерации, Контрольно-ревизионный орган Минфина России, состоящий из Департамента государственного финансового контроля и контрольно-ревизионных управлений Минфина России в субъектах Российской Федерации, Федеральная налоговая служба Российской Федерации, Федеральное казначейство, Государственный таможенный комитет Российской Федерации, Центральный Банк Российской Федерации, контрольные органы законодательных (исполнительных) органов субъектов Российской Федерации (счетные палаты или аналогичные органы субъектов РФ).

Система общегосударственного финансового контроля выполняет соответствующие задачи и функции.

К основным задачам относятся:

- контроль за образованием и использованием государственных средств РФ и ее субъектов;
- контроль за деятельностью органов исполнительной власти, на которые возложено практическое проведение финансовой, бюджетной, кредитной, денежной, налоговой и валютной политики;
- контроль законности привлечения и использования средств юридических и физических лиц кредитными организациями.



Рисунок 1 - Функции финансового контроля

Основные функции включают:

- проверку правильности образования государственных средств, их сохранности и целевого использования;
- осуществление проверки обоснованности и правомерности действий кредитных организаций в части использования средств предприятий и физических лиц;
- контроль государственного внутреннего и внешнего долга.

При выявлении нарушений, за которые предусмотрена уголовная ответственность, органы государственного финансового контроля должны передать материалы ревизии или проверки в правоохранительные органы

Правом назначения проверок соответствующими органами пользуются президент РФ, Государственная Дума и Совет Федерации Федерального Собрания РФ, Главное контрольное управление Президента РФ, федеральные органы исполнительной власти, органы власти субъектов РФ, правоохранительные

органы – суды, прокуратура, милиция, федеральные службы безопасности – в пределах их компетенции, руководители органов государственного финансового контроля.

Федеральные органы государственной власти, органы государственной власти субъектов Российской Федерации, государственные и унитарные организации должны осуществлять ведомственный контроль за законностью расходования государственных средств, поступивших в их распоряжение, полнотой и своевременностью исполнения обязательств перед бюджетом, бюджетами субъектов, внебюджетными фондами, в том числе по налогам и другим



Рисунок 2 - Направления Государственного финансового контроля обязательным платежам, правильностью учета и др.

Общегосударственный контроль подразделяется на налоговый, таможенный, валютный, денежно-кредитный.

Денежно-кредитный и валютный контроль в основном осуществляет Центральный банк РФ. Страховой контроль осуществляют органы надзора за

страховой деятельностью (эти функции возложены на Минфин России), таможенный контроль реализуют государственный таможенный комитет РФ и его подразделения, налоговый контроль осуществляется Федеральной налоговой службой и ее подразделениями.

Контроль за использованием государственных (преимущественно бюджетных) средств на различных уровнях государственного управления (и соответственно, бюджетной системы РФ) осуществляют Федеральное казначейство и его подразделения, специальные службы, созданные органами исполнительной власти (административный контроль) и представительной власти (парламентский контроль).

Анализ действующей системы общегосударственного финансового контроля РФ показывает, что главные ее недостатки состоят в:

- возможности использования средств федерального бюджета, бюджетов субъектов федерации и муниципальных бюджетов не по целевому назначению, неполный возврат (или не возврат) бюджетных кредитов и ссуд в бюджетную систему;
- разобщенности и неупорядоченности действий контрольных органов, отсутствии единого согласованного плана мероприятий по осуществлению мер финансового контроля как за поступлением налоговых и неналоговых доходов в бюджетную систему (включая государственные внебюджетные фонды), так и за целевым и эффективным использованием бюджетных средств.

Ведомственный государственный контроль проводится внутри отдельных государственных ведомств (министерств, концернов, органов управления исполнительной власти). Для этой цели в структуре ведомств предусмотрены органы ведомственного финансового контроля, которые проводят такой контроль. Основным объектом контроля является производственная и финансовая деятельность подведомственных организаций и учреждений. Кроме того, для проведения ведомственного контроля могут привлекаться ревизоры Департамента финансового контроля Минфина России и его подразделений.

По мнению В.В. Бурцева, сущность государственного (как общегосударственного, так и ведомственного) финансового контроля выражает следующая триада:

1) выявление разного рода нарушений (ошибок, злоупотреблений, включая мошенничество и т.п.) в процедурах управления государственными финансовыми потоками;

2) обеспечение их устранения (то есть, принятие корректирующих мер по результатам контроля);

3) анализ факторов их возникновения (включая определение мотивов нарушителей и т.д.) и разработка профилактических мер по их предотвращению в будущем.

Таким образом, государственный финансовый контроль с одной стороны, обеспечивает возможность принятия эффективных управленческих решений, а с другой стороны – исполнение принятых решений. В этом действенность государственного финансового контроля. Действенный финансовый контроль позволяет не только своевременно вскрывать, но и устранять различного рода недостатки в финансово-хозяйственной деятельности организаций и в процедурах управления государственными финансовыми потоками, а также объяснять порождающие эти недостатки глубинные причины, обнаруживать связанные с ними подспудные (т.е. скрытые) тенденции, вырабатывать предотвращающие их меры.

Общественный контроль реализуется на основе общественных институтов и законов, обязывающих органы исполнительной власти предоставлять информацию всем заинтересованным лицам (юридическим и физическим).

В организации общественного контроля большую роль играют средства массовой информации (газеты, журналы, радио, телевидение), выражающие интересы различных общественных организаций, партий и других структур. Деятельность общественного контроля базируется на информации, предоставляемой органами Госкомстата РФ, государственного финансового

контроля, прежде всего счетными палатами (федеральной и субъектов РФ), для которых гласность является важнейшим принципом деятельности.

Общественный финансовый контроль осуществляется неправительственными организациями и выполняется группами, отдельными физическими лицами на основе добровольности и безвозмездности. Объект контроля зависит от конкретной задачи, поставленной перед проверяющими. Существует мнение, что к общественному финансовому контролю можно отнести контроль со стороны профсоюзов. Хотя профсоюзные организации осуществляют финансовый контроль лишь косвенно, путем контроля за соблюдением трудового законодательства, за условиями труда и его оплатой на предприятиях различных форм собственности

Финансовый контроль можно условно классифицировать по разным критериям.

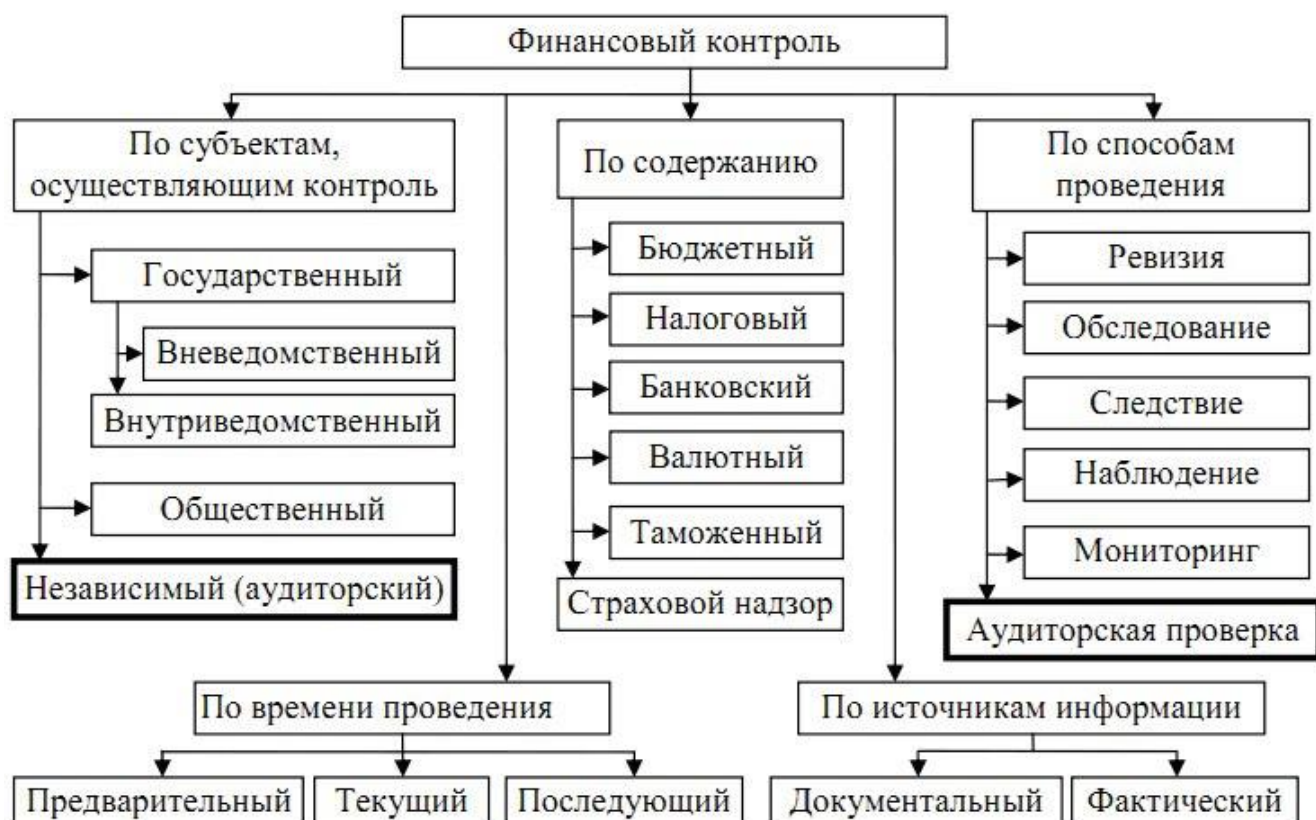


Рисунок 3 - Классификация финансового контроля

По форме проведения различают обязательный (внешний) и инициативный (внутренний) финансовый контроль.

Обязательный контроль за финансовой деятельностью физических и юридических лиц осуществляется на основе закона. Это относится, например, к налоговым проверкам, контролю за целевым использованием бюджетных ресурсов, обязательному аудиторскому подтверждению данных финансово-бухгалтерской отчетности предприятий и организаций и т.д., осуществляемыми в основном внешними, независимыми контролерами.

Инициативный (внутренний) контроль не вытекает из финансового законодательства, но является неотъемлемой частью управления финансами для достижения тактических и стратегических целей.

По времени проведения – предварительный, текущий (оперативный) и последующий.

Предварительный финансовый контроль проводится до принятия управленческих решений и совершения хозяйственных операций. Он носит профилактический, упреждающий характер. Он предусматривает оценку финансовой обоснованности расходов для предотвращения неэкономного и неэффективного расходования средств.

Предварительный контроль полезен и необходим на всех уровнях управления. Он способствует предотвращению непроизводительных расходов, неправильного оформления документации хозяйственных операций. Примером такого контроля на макроуровне является процесс составления и утверждения бюджетов всех уровней и финансовых планов финансовых фондов на основе прогноза макроэкономических показателей развития экономики страны. На микроуровне – это процесс разработки финансовых планов и смет, кредитных и кассовых заявок, финансовых разделов бизнес-планов, составление прогнозных балансов, договоров о совместной деятельности и т.д.

Предварительный финансовый контроль, чаще всего, бывает документарным. Внутри предприятия его осуществляют главные и старшие бухгалтера, работники бухгалтерии.

В соответствии с п.3 ст.7 ФЗ «О бухгалтерском учете» главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ, контроль за движением и выполнением обязательств. Так, главный бухгалтер, прежде чем подписать первичный документ, должен проверить правильность его оформления, законность отраженной в нем хозяйственной операции и лишь затем передать его на следующий этап обработки. Дополнительно главные бухгалтера осуществляют контроль за состоянием оперативного учета на складе, в цехах и иных местах хранения материальных ценностей.

Вне предприятия данный контроль осуществляют банковские органы (контроль обоснованности получения кредитов, правильности оформления платежных поручений, контроль за соблюдением лимита денежной наличности в кассе), органы местной администрации, управления (регистрация устава), финансовые органы (рассмотрение смет, ставок, фондов заработной платы и т.п.).

Текущий (оперативный) контроль, как правило, организуется в процессе совершения хозяйственных операций. Именно поэтому второе название текущего контроля – оперативный. Объекты текущего контроля значительно более разнообразны, чем предварительного. Он предупреждает возможные злоупотребления при получении и расходовании средств, способствует соблюдению финансовой дисциплины и своевременности осуществления денежных расчетов.

С помощью текущего контроля определяют соответствие содержания документа действительно выполняемой операции. Внутри предприятия он осуществляется руководителями, главными бухгалтерами, а также работниками, выполняющими хозяйственные операции (экспедиторы, кладовщики). Так, отсутствие контроля со стороны ответственных лиц, получающих материальные

ценности, является одним из условий, способствующих совершению различных противоправных действий.

Внешний текущий контроль может проводиться различными контролирующими, в том числе и общественными, органами. Например, контроль Госторгинспекции, Госстандарта, общества по защите прав потребителей. Представители данных организаций участвуют в различных рейдах совместно с представителями правоохранительных органов.

При этом осуществляется не только контрольная работа. Она невозможна без текущего анализа, посредством которого выявляется уровень собираемости налоговых и неналоговых доходов бюджета, своевременное и целенаправленное финансирование федеральных, региональных и местных программ, размер бюджетного дефицита и источники его покрытия, дается оценка действующему бюджетному законодательству, исследуются вопросы регулирования и стимулирования социально-экономического развития общества путем использования бюджетно-налогового механизма.

С помощью текущего контроля могут устанавливаться различные несоответствия между документами и хозяйственными операциями, которые в течение определенного времени не были выявлены методами документального контроля.

В целом текущий контроль предупреждает возможные злоупотребления при получении и расходовании средств, способствует соблюдению финансовой дисциплины и своевременности осуществления денежных расчетов. Большую роль здесь играют бухгалтерские службы.

Последующий финансовый контроль осуществляется после завершения хозяйственных операций. Количество объектов последующего контроля определяется самим проверяющим исходя из различных факторов: задач и целей проверки, финансовых затрат на его осуществление и др. Последующий контроль применяется и при проведении ревизии, и при организации аудиторской проверки.

В качестве субъектов последующего контроля выступают различные финансовые и налоговые органы, органы валютного и таможенного контроля и др. Среди видов последующего контроля внешний аудит занимает особое место.

Авторы работ на эту тему отмечают, что последующий контроль тесно взаимосвязан с предварительным контролем, который базируется на результатах контрольно-аналитической работы, проводимой после завершения отчетного периода.

Существует классификация по объекту контроля, или по сфере финансовой деятельности – бюджетный, контроль за внебюджетными фондами, налоговый, валютный, кредитный, страховой, инвестиционный, контроль за денежной массой.

В зависимости от источников информации контроль подразделяется на документарный и фактический. Группа авторов также говорит о комбинированном виде контроля.

Документальный контроль предусматривает использование первичных документов для установления достоверности и законности совершения хозяйственных операций, составления учетных регистров и отчетности.

Документальный контроль производится при проверке финансово-хозяйственной деятельности как предприятия, организации, учреждения в целом, так и его структурных подразделений в отдельности путем изучения, анализа и сопоставления данных первичных документов учетных записей в бухгалтерской отчетности.

Фактическим является контроль, при котором количественное и качественное состояния проверяемого объекта устанавливаются путем обследования, осмотра, обмера, пересчета, взвешивания, лабораторного анализа и других способов проверки фактического состояния объектов. К объектам фактического контроля относятся: наличные деньги в кассе, основные средства, товарно-материальные ценности, готовая продукция, выполненные работы и услуги.

Документарный и фактический контроль тесно взаимосвязаны и зачастую используются совместно, позволяя установить действительное состояние объекта проверки. В таком случае имеет место комбинированный (документально-фактический) контроль.

Применяемые методы контроля и система контрольных действий позволяют организовать проверку, используя проведение для этих целей ревизии, аудит, тематическую проверку, следствие, служебное расследование.

Ревизия – это система контрольных действий, осуществляемых ревизионной группой или ревизором за деятельностью подведомственных предприятий, при которой устанавливается законность, достоверность и экономическая целесообразность совершенных хозяйственных операций, а также правильность действий должностных лиц, участвовавших в их осуществлении. Ревизия проводится при проведении внутриведомственного контроля, при организации финансового государственного контроля и т.д.

Авторы работ на эту тему называют ревизию наиболее глубокой и всеобъемлющей формой контроля.

Можно сформулировать следующее определение ревизии – это полное обследование финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта с целью проверки ее законности, правильности, целесообразности и эффективности.

В зависимости от объекта различают ревизии полные, частичные, тематические и комплексные. При этом они могут быть плановыми и внеплановыми. По степени охвата данных в процессе ревизии осуществляются сплошные ревизии, когда контролируются все документы и материальные ценности, и выборочные, суть которых заключается в контроле части документов.

По характеру материала, на основе которого производятся ревизии, они подразделяются на документальные (проверка подлинности отчетных документов и записей в учетных регистрах) и фактические (проверка наличия денежных средств и материальных ценностей).

Самые распространенные и прогрессивные – комплексные ревизии, включающие все участки и стороны деятельности ревизуемого предприятия.

Тематическая проверка – это проверка определенной темы (задачи) производственной или финансово-хозяйственной деятельности предприятия, или организации, например проверка организации учета товарно-материальных ценностей; сохранности денежных средств и ценных бумаг и др.

Тематические проверки проводятся по определенному кругу вопросов или по одной теме путем ознакомления на месте с отдельными сторонами финансовой и хозяйственной деятельности при использовании различных приемов фактического и документального контроля. Результаты таких проверок оформляются, как правило, справками и докладными записками. Тематические проверки являются наиболее распространенным методом контроля за целевым использованием бюджетных средств и осуществляются многими органами: казначейскими, контрольно-ревизионными, налоговыми, органами ЦБ РФ и др.

Ряд авторов говорит также о комплексных проверках. Комплексная проверка представляет собой взаимосвязанное изучение экономической и юридической сторон деятельности организации. Проверка проходит при участии специалистов, способных квалифицированно разобраться в специфике деятельности учреждения по широкому кругу вопросов. Комплексные проверки могут проводиться работниками счетной палаты РФ, Главного контрольного управления Президента РФ, казначейских контрольно-ревизионных органов.

Следствие представляет собой процессуальное действие, в ходе которого устанавливаются виновность отдельных лиц в совершении тех или иных нарушений, связанных с присвоением денежных средств, материальных ценностей, бесхозяйственностью и совершением должностных злоупотреблений. Следствие осуществляется судебно-следственными органами и регулируется особым процессуальным законодательством.

Служебное расследование предусматривает проверку соблюдения работниками предприятия должностных обязанностей, а также соблюдение

должностных документов, регулирующих производственные отношения. Оно проводится специальной комиссией, создаваемой приказом руководителя предприятия в случаях выявления хищений, недостач, потерь и порчи материальных ценностей и в других случаях.

1.2 Налоговый контроль: содержание и виды

Налоговый контроль является одним из важнейших направлений государственного финансового контроля. От других направлений государственного финансового контроля налоговый контроль отличается по своему объекту (предмету), содержанию, целям и задачам, формам и методам, составу контролирующих органов и контролируемых лиц.

Определение налогового контроля указано в ст. 82: «Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым Кодексом (далее НК).

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

В литературе предлагается несколько его вариантов налогового контроля. Так, А.В. Брызгалин определяет налоговый контроль как установленную законодательством совокупность приемов и способов деятельности компетентных органов, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налога в бюджет [11, с. 15–20].

По мнению О.А. Макаровой, под налоговым контролем следует понимать деятельность должностных лиц налоговых органов в пределах своей компетенции в формах, предусмотренных НК, с целью проверки правильности исчисления и уплаты налогов, и сборов, а также выявления и устранения налоговых правонарушений и причин, их порождающих, соблюдения законодательства о налогах и сборах. [9, с. 75]

В приведенных определениях существо налогового контроля сводится к проверке соблюдения налогового законодательства, правильности исчисления и своевременности уплаты налогов.

Главной целью налогового контроля является создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков, налоговых агентов и иных лиц, при которых исключаются нарушения налогового законодательства или их число незначительно.

К числу задач налогового контроля относятся:

1. неотвратимое наказание нарушителей законодательства о налогах и сборах;
2. обеспечение правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов, и сборов в бюджет (государственные внебюджетные фонды);
3. предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах, а также возмещение ущерба причиняемого государству в результате неисполнения налогоплательщиками (налоговыми агентами) и иными лицами своих обязанностей.

По вопросу определения объекта налогового контроля и контрольной деятельности в научной литературе существуют самые различные мнения.

Если рассматривать налоговый контроль как деятельность уполномоченных государственных органов, направленную на обеспечение надлежащего поведения лиц по уплате налогов и сборов, то непосредственным объектом налогового контроля будут являться именно действия (бездействие) налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов и иных лиц по уплате (удержанию)

налогов и сборов, а также по исполнению ими иных обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, которые оцениваются с точки зрения их законности, достоверности и своевременности.

Подтверждением данного вывода служит тот факт, что уполномоченные субъекты налогового контроля своими требованиями воздействуют именно на поведение обязанной стороны, которая под влиянием этих воздействий совершает действия, направленные на исправление допущенных нарушений и на надлежащее исполнение своих налоговых обязанностей.

В то же время следует отметить, что определенным специфическим содержанием обладает объект учета налогоплательщиков. На первый взгляд в силу особенностей деятельности налоговых органов по учету налогоплательщиков может показаться, что объектом в этом случае являются организации и физические лица, тем более что таково нормативное понимание объектов учета. Однако на самом деле сущность учетной деятельности состоит в аккумулировании достоверной информации об организациях и физических лицах с целью последующего осуществления мероприятий налогового контроля. При таком походе к содержанию учета налогоплательщиков и согласно изложенной позиции объектом учета надлежит признать действия (бездействие) организаций и физических лиц по предоставлению информации, необходимой для формирования Единого государственного реестра налогоплательщиков.

Что касается объектов конкретных мероприятий налогового контроля, то в этих случаях объект будет определяться характером того или иного конкретного контрольного действия. Например, в качестве объекта налоговой проверки можно определить действия (бездействие) проверяемого лица по надлежащему учету и совершению операций с объектами налогообложения, соблюдению порядка уплаты налогов и сборов, правомерному использованию налоговых льгот и т.д. В последующем указанные действия получают свою правовую оценку в итоговом документе налоговой проверки – акте налоговой проверки, а затем и в решении налогового органа, принимаемого на основе рассмотрения результатов проверки.

Наряду с определением объекта налогового контроля весьма целесообразным является выделение в его структуре такого элемента, как предмет налогового контроля. Такое выделение представляется достаточно обоснованным в силу особой значимости предметов налогового контроля для оценки результатов контрольных мероприятий, установления фактов налоговых правонарушений и последующего возможного привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Необходимо исходить из научного представления о предмете как о том материальном носителе, который будет подвергаться исследованию в ходе контрольной деятельности. Вполне логично признать в качестве предмета контроля именно носителя информации о действиях обязанных лиц.

Таким образом, предложенный подход будет логически соответствовать:

Во-первых, тому, что предметом должно являться конкретное основание, которое подлежит изучению в процессе контрольной деятельности уполномоченных органов;

Во-вторых, тому, что при понимании объекта налогового контроля как действий (бездействия) обязанных лиц предметы контроля будут характеризовать фактическое состояние объекта контроля.

Подводя итог вышеизложенным рассуждениям, будем считать, что в качестве предметов налогового контроля выступают документальные, вещественные и цифровые носители информации о совершенных налогоплательщиком операциях, его действиях (бездействии). То есть к предметам налогового контроля можно отнести договоры, документы бухгалтерского учета, отчеты, сметы, платежные документы, декларации, счета–фактуры, компьютерную информацию и т.д.

Наиболее значимыми предметами мероприятий налогового контроля являются документы бухгалтерского и налогового учета, а также налоговые декларации, оформленные в соответствии с требованиями, устанавливаемыми для соответствующего вида документов нормативными актами. [12, с. 281–282]

Бухгалтерские документы являются письменными доказательствами при рассмотрении судебных споров и должны удовлетворять требованиям, установленным для судебных доказательств. Поэтому особую значимость будет иметь соблюдение установленных законодательством требований к оформлению того или иного вида документов, прежде всего по форме и наличию обязательных реквизитов.

Налоговый контроль проводится налоговыми органами в нескольких формах.

Форму налогового контроля можно определить, как регламентированный нормами налогового законодательства способ организации, осуществления и формального закрепления результатов мероприятий налогового контроля, представляющих собой единую совокупность действий уполномоченных органов по выполнению конкретной задачи налогового контроля.

В настоящее время в ст. 82 НК устанавливаются следующие формы проведения налогового контроля:

- налоговые проверки;
- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов;
- проверки данных учета и отчетности;
- осмотр и обследование помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- другие формы (такие, например, как создание налоговых постов и т.д.).

Содержание контрольной деятельности и конкретная форма контроля во многом определяются приемами, применяемыми уполномоченными контролирующими органами, т.е. форма существует в неразрывном единстве с методами контрольной деятельности.

Сама реализация контрольной деятельности происходит лишь путем применения уполномоченными органами соответствующих методов контроля.

Метод обычно понимается как способ (или совокупность способов) практического осуществления или познания изучаемых явлений. Кроме того,

категория метода может рассматриваться как совокупность свойственных человеку эмпирических приемов познания окружающей действительности. [18, с. 89]

Как и при определении форм контроля, в отношении методов и методологии контроля также существует довольно большое многообразие точек зрения.

Метод налогового контроля можно определить, как совокупность приемов, применяемых уполномоченными органами для установления объективных данных о полноте и своевременности уплаты налогов, и сборов в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд, а также об исполнении возложенных на лиц иных налоговых обязанностей, т.е. при помощи методов налогового контроля происходит реальное изучение состояния объектов и предметов налогового контроля. [17, с. 67]

Существуют различные методы налогового контроля, как-то:

1) общенаучные методы, такие как статистический, логический, сравнительный и другие;

2) специальные методы исследования, такие как проверка документов; экономический анализ; исследование предметов и документов; осмотр помещений (территорий) и предметов; инвентаризация; экспертиза и т.д., применение которых характерно именно для определенных видов деятельности, в частности таких, как контрольная деятельность;

3) методы воздействия на поведение проверяемых лиц в ходе осуществления налогового контроля, такие как убеждение, поощрение, принуждение и др.

Необходимо отметить, что формы и методы налогового контроля существуют в неразрывном, органичном единстве. Поэтому при осуществлении контрольной деятельности в правовой форме налоговой проверки уполномоченные органы применяют проверку документов как прием или способ изучения реального состояния расчетов по налогам с бюджетом.

При этом проверка документов будет являться лишь одним из целого комплекса методов налогового контроля, применяемых налоговыми органами при проведении своей контрольной деятельности в форме налоговых проверок.

Таким образом, в рамках одной правовой формы организации контрольной деятельности могут применяться различные методы контроля, в некоторых случаях совпадающие по наименованию с самой установленной налоговым законодательством формой контроля [15].

Закрепление форм и методов осуществления контрольной деятельности на должном законодательном уровне имеет важное значение для защиты и сохранения баланса интересов обязанных и уполномоченных лиц при осуществлении налогового контроля.

Тем не менее, эффективность отдельных мероприятий налогового контроля во многом будет зависеть от последовательности и сочетания применяемых при их проведении методов налогового контроля.

Поэтому налоговые органы разрабатывают различного рода методические рекомендации, содержащие указания по наиболее эффективному осуществлению тех или иных видов контрольных мероприятий.

Классификация налогового контроля по видам может быть осуществлена по различным основаниям.

На рисунке 4 представлена схема классификации налогового контроля.

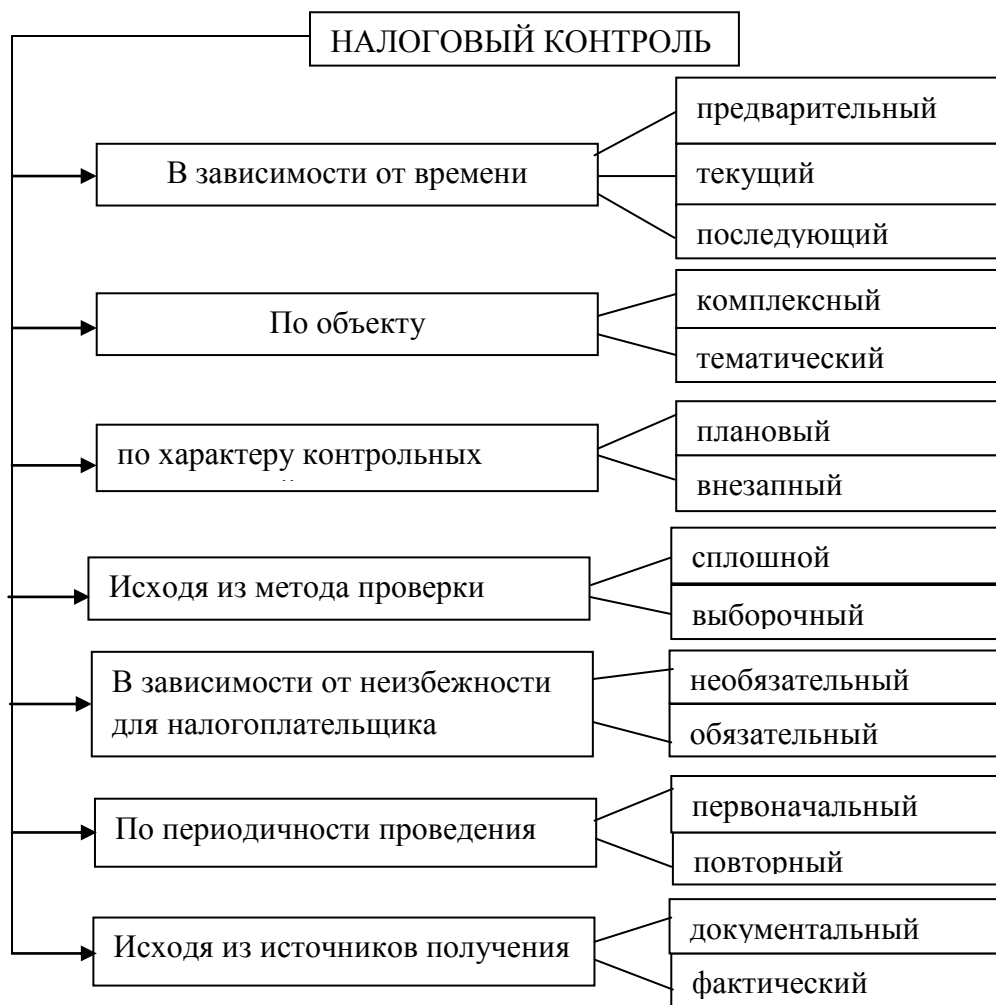


Рисунок 4 – Классификация налогового контроля

В зависимости от времени проведения налогового контроля по отношению к проверяемой финансово-хозяйственной операции выделяется предварительный, текущий (оперативный) и последующий налоговый контроль.

Предварительный налоговый контроль предшествует совершению проверяемых финансово-хозяйственных операций. Поэтому он позволяет предупредить нарушение законодательства о налогах и сборах. Предварительный контроль призван, кроме того, помочь предпринимателям в организации учета и отчетности и не нацелен на выявление нарушений. Предварительным, по сути, является внутренний налоговый контроль, осуществляемый в организациях.

Текущий, или оперативный, контроль осуществляется налоговыми органами в процессе осуществления налогоплательщиками

финансово-хозяйственных операций и представляет собой проверку правильности их отражения в бухгалтерском (налоговом) учете. Примером оперативного контроля может служить контроль за объемами производства и реализации этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей и табачной продукции на налоговых постах. [19. с, 83]

Последующий контроль сводится к проверке финансово-хозяйственных операций за истекший период времени. Эта форма контроля осуществляется на основе анализа налоговых деклараций, отчетов и балансов. Принимая во внимание цикличность налогообложения, самым распространенным следует признать именно последующий налоговый контроль, который проводится по окончании определенного отчетного периода. В частности, камеральные налоговые проверки осуществляются только в виде последующего контроля. Ведь в соответствии со ст. 88 НК РФ такие проверки проводятся на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

По объекту выделяются комплексный и тематический, а по характеру контрольных мероприятий – плановый и внезапный налоговый контроль.

Комплексный контроль охватывает вопросы правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления всех видов налогов, в отношении которых у налогоплательщика имеются соответствующие обязанности. Тематический контроль ограничивается проверкой правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления отдельных видов налогов, применения льгот и т. п. Например, тематической может быть признана проверка по вопросу уплаты страховых взносов, а в судебной практике тематической была признана проверка по вопросу правомерности применения льготы по освобождению от налога на добавленную стоимость [14].

Плановый контроль подчинен определенному планированию, а внеплановый (внезапный) – осуществляется в случае внезапно возникшей

необходимости. Налоговое законодательство не ограничивает налоговые органы в части осуществления внезапного налогового контроля. Однако преобладающей формой контрольной деятельности налоговых органов следует признать плановый контроль. На это указывает документ, предназначенный для использования в практической работе налоговых инспекций.

В нем, в частности, предписывается осуществлять документальные проверки плательщиков налога на прибыль в соответствии с годовыми планами работы инспекций и квартальными графиками проверок, которые составляются по каждому участку работы. Внеплановые же, т. е. внезапные, проверки проводятся лишь в случае необходимости.

Исходя из метода проверки документов, налоговый контроль подразделяется на сплошной и выборочный.

Сплошной налоговый контроль основывается на проверке всех документов и записей в регистрах бухгалтерского учета за продолжительный период времени, а выборочный налоговый контроль предусматривает проверку части первичных документов за один или несколько месяцев. Как правило, если выборочной проверкой устанавливаются серьезные нарушения налогового законодательства, то после нее проводится сплошная проверка. По месту проведения выделяется камеральный и выездной налоговый контроль. Отличие этих видов контроля заключается в месте проведения проверок. Согласно ст. 88, 89 НК РФ камеральными именуется проверки, проводимые по месту нахождения налогового органа, а выездными – проверки с выездом к месту нахождения налогоплательщика. Выездные проверки являются более эффективными, так как позволяют налоговому органу использовать разнообразные методы контрольной деятельности и соответственно получить гораздо, больше информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Преимущество же камерального контроля в том, что он позволяет с наименьшими затратами времени и усилий со стороны налогового органа проверить большое число налогоплательщиков на основе представленных ими

налоговых деклараций и других документов.

В зависимости от неизбежности для налогоплательщика налоговый контроль подразделяется на необязательный (инициативный) и обязательный. Обязательный налоговый контроль имеет место в случае осуществления проверки правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов, и сборов в бюджет организацией в связи с ее ликвидацией, закрытием филиала (представительства) или прекращением права собственности на недвижимость.

По периодичности проведения в налоговом контроле различаются первоначальный и повторный. Первоначальным контролем являются контрольные мероприятия, проводимые в отношении какого-либо налогоплательщика впервые в течение календарного года. Повторность же возникает в том случае, когда за этот период осуществляются две и более выездных налоговых проверки по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за один и тот же период. Действующее налоговое законодательство ограничивает налоговые органы в праве осуществления повторных выездных проверок. Проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок запрещается, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации – налогоплательщика (плательщика сбора – организации) или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. Повторная выездная налоговая проверка в порядке контроля за деятельностью налогового органа проводится вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления этого органа.

Исходя из источников получения данных, налоговый контроль подразделяется на документальный и фактический.

Документальный налоговый контроль основан на изучении данных о проверяемом объекте, содержащихся в учетных документах. Фактический налоговый контроль учитывает все источники информации и доказательства, в

том числе показания свидетелей, результаты обследования, заключения экспертов и др. [7, с. 196]

Выделяется также встречный налоговый контроль. Он имеет место, когда при проведении камеральных и выездных налоговых проверок налоговые органы получают информацию и документы о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора) от лиц, осуществлявших с ним деятельность или как-либо с ним связанных.

Важнейшим фактором повышения эффективности контрольной работы налоговых органов является совершенствование действующих процедур контрольных проверок. Необходимыми признаками любой действенной системы налогового контроля являются:

- наличие эффективной системы отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок, дающей возможность выбрать наиболее оптимальное направление использования ограниченных кадровых и материальных ресурсов налоговой инспекции, добиться максимальной результативности налоговых проверок при минимальных затратах усилий и средств, за счет отбора для проверок таких налогоплательщиков, вероятность обнаружения налоговых нарушений у которых представляется наибольшей;

- применение эффективных форм, приемов и методов налоговых проверок, основанных как на разработанной налоговым ведомством единой комплексной стандартной процедуре организации контрольных проверок, так и на прочной законодательной базе, предоставляющей налоговым органам широкие полномочия в сфере налогового контроля для воздействия на недобросовестных налогоплательщиков;

- использование системы оценки работы налоговых инспекторов, позволяющей объективно учесть результаты деятельности каждого из них, эффективно распределить нагрузку при планировании контрольной работы;

- увеличения размеров наказания за налоговые правонарушения.

Проблема рационального отбора налогоплательщиков для проведения

контрольных проверок приобретает особую значимость в условиях массовых нарушений налогового законодательства, характерных для современной России.

Приоритетными для выездных проверок являются следующие категории предприятий:

- организации допустившие значительное изменение финансово-хозяйственных показателей, отрицательно повлиявшие на финансовый результат. Отбор осуществляется на основании анализа уровней и динамики финансовых показателей по данным формы №2 «Отчет о прибылях и убытках». Анализ позволяет изучить динамику изменения показателей за ряд отчетных периодов, а также влияние факторов на отклонение прибыли и ее составляющих от уровня прошлого года;

- налогоплательщики, допустившие убытки от финансово-хозяйственной деятельности на протяжении ряда отчетных периодов. С целью определения существования скрытых источников средств проводится сравнительный анализ финансовых результатов деятельности аналогичных организаций;

- налогоплательщики, у которых выявлены нарушения налогового законодательства по результатам предыдущей проверки, повлекшей начисления финансовых санкций;

- плательщики, пользующиеся налоговыми льготами по бюджетам различных уровней;

- предприятия представляющие нулевой баланс;

- налогоплательщики, уклоняющиеся от представления отчетности;

- налогоплательщики, имеющие более трех расчетных, текущих и других счетов, а также валютные счета;

- предприятия, осуществляющие внешнеэкономическую деятельность по поступившим сведениям таможенных органов об экспортно- импортных операциях, а также банков по средствам, осуществленным по предоплате и не возвращенным в течение 180 дней в случае непоставки импортных товаров.

В настоящее время в ФНС РФ продолжается работа по дальнейшему совершенствованию процедуры отбора и разрабатывается единое программное обеспечение, внедрение которого позволит автоматизировать процесс отбора налогоплательщиков с наиболее характерными уровнями, динамики, соотношений различных отчетных показателей от допустимых для такого рода предприятий пределов, оценить реальный предел обязательств налогоплательщика.

Однако в настоящее время имеется достаточное количество примеров, когда в ряде налоговых органов используются самостоятельно разработанные автоматизированные системы отбора, применение которых даже на имеющейся далеко не самой совершенной технической базе приносит весьма ощутимые результаты.

Процесс автоматизации указанного анализа имеет большую актуальность прежде всего в отношении малых предприятий, когда ограниченное число работников налогового органа, проводящих камеральную налоговую проверку значительного числа малых предприятий, должны не только качественно провести в установленные сроки данную проверку, но и отобрать для выездной налоговой проверки именно те малые предприятия, проверка которых могла бы принести максимальные доначисления в бюджет при минимальных затратах рабочего времени.

Первоочередной задачей налоговой инспекции является постоянное совершенствование форм и методов налогового контроля. Наиболее перспективным выглядит увеличение количества проверок соблюдения налогового законодательства, проводимых совместно с органами налоговой полиции. Результативность их очень высокая, поэтому дальнейшее продолжение совместной деятельности может привести к увеличению поступлений от таких проверок.

Также одной из действенной формой налогового контроля являются перепроверки предприятий, допустивших сокрытие налогов в крупных размерах в течении года с момента такого сокрытия. Подобные повторные проверки

позволяют проконтролировать выполнение предприятий по акту предыдущей проверки, а также достоверность текущего учета.

Не имея достаточного времени и кадровых ресурсов, необходимых для фактического восстановления бухгалтерского учета, сотрудники налоговой инспекции вынуждены брать за основу для исчисления налоговых обязательств налогоплательщика данные, декларированные в налоговых расчетах и вытекающие из бухгалтерской документации, даже в тех случаях, когда анализ иной имеющейся информации дает основания сделать вывод, что указанные документы искажаются. Действующее законодательство практически не представляет налоговым органам права производить исчисления налогооблагаемой базы на основании использования каких-либо иных сведений о налогоплательщиках помимо тех, которые содержатся в бухгалтерской отчетности и в налоговых декларациях.

В данном случае можно было бы использовать, широко распространенные в развитых странах, так называемые, косвенные методы исчисления налогооблагаемой базы.

Метод общего сопоставления имущества. Методика исчисления налогооблагаемого дохода данным методом подразделяется на две части:

- 1) учет изменения имущественного положения за отчетный период;
- 2) учет произведенного и личного потребления за отчетный период.

Сумма имущественного прироста, с одной стороны, и производственного и личного потребления, с другой, сопоставляются с декларированными доходами за отчетный период. На основании прироста имущества неизвестного происхождения делается вывод о том, что он стал следствием незадекларированных доходов за отчетный период.

Метод, основанный на анализе производственных запасов. Используя данный метод, можно дать оценку достоверности отраженного в отчетности объекта продаж с затратами на производство.

Основной задачей совершенствования форм и методов налогового контроля

является повышение его эффективности. Но этого невозможно достичь без улучшения работы с кадрами.

Тут полезным может быть введение системы балльной оценки работы налоговых инспекторов, осуществляющих контрольные проверки. Сущность такой оценки, состоит в том, что в зависимости от категории каждого проверенного предприятия, – исходя из классификации на крупные, средние, малые и мелкие, а также отраслевой принадлежности – налоговому инспектору зачитывается определенное количество баллов. При этом за отчетный период каждый налоговый инспектор должен набрать определенное минимальное количество баллов. Количество набранных баллов может служить основанием для вывода о его служебном соответствии. Кроме того, балльный норматив может служить основой для составления планов проверок на предстоящий отчетный период в части наиболее оптимального распределения нагрузки между отдельными инспекторами.

Но в конце надо отметить, что никакое совершенствование форм не даст положительных результатов, если налоговый инспектор не будет постоянно совершенствовать свои знания в области налогообложения.

Выводы по главе 1

Органы исполнительной власти субъектов РФ для осуществления контроля создают свои органы контроля. Согласно Указу Президента РФ от 08.06.2004 № 729 "О контрольном управлении Президента Российской Федерации" функцию обеспечения контрольных полномочий Президента РФ в сфере государственных финансов имеет Контрольное управление Президента РФ. Главными задачами Управления являются проверка и контроль выполнения государственными органами исполнительной власти всех уровней, а также организациями федеральных законов, в части, касающейся полномочий Президента РФ, указов, распоряжений и иных решений Президента РФ; контроль за реализацией ежегодных посланий Президента РФ Федеральному Собранию, бюджетных посланий Президента РФ.

Место налогового контроля в общей системе финансового контроля можно определить следующим образом: налоговый контроль – это государственный контроль, осуществляемый специальными контрольными органами.

Целью налогового контроля является обеспечение режима законности в сфере налогообложения. Государство должно регулярно проверять, насколько правомерно действуют участники налоговых правоотношений, и при необходимости обеспечивать соблюдение налогового законодательства путем применения государственно-правовых мер убеждения и принуждения.

Необходимость налогового контроля также определяется наличием весьма частого уклонения плательщиков от налогообложения. Это явление развивалось параллельно с самим налогообложением и приобрело форму устойчивой закономерности. Существует достаточно большое количество способов ухода от налогов. В итоге государство недополучает порой весьма значительные суммы налоговых платежей.

2 АНАЛИЗ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

2.1 Анализ структуры и динамики налоговых проверок

Межрайонная ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области была образована в 2010 году в результате реорганизации в форме слияния Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам N 1 по Челябинской области и Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам N 2 по Челябинской области в соответствии с приказом Федеральной налоговой службы РФ от 01.04.2010 N ММ-7-4/154 «О структуре Управления Федеральной налоговой службы по Челябинской области». Инспекция является территориальным органом Федеральной налоговой службы.

В ходе исследования были проанализированы количественные и качественные показатели результативности различных форм налогового контроля.

Объектом исследования выступает контрольно-проверочная деятельность Межрайонной инспекции ФНС России № 10 по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области.

В 2016 г. выполнение годового плана проведения проверок Межрайонной инспекции ФНС России № 10 по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области составило 100,0 %. Доля заявлений органов государственного контроля (надзора), направленных в органы прокуратуры о согласовании проведения внеплановых выездных проверок, в согласовании которых было отказано (в процентах от общего числа направленных в органы прокуратуры заявлений), в 2016 г. составила 14,3 %, что на 41,7 п. ниже, чем в 2015 г. (56,0 %) и выше чем в 2017 г. (102%). Доля проверок, результаты которых признаны недействительными (в % от общего числа проведенных проверок), в 2017 г. составила 74%, а в 2016 г. составила 0,54 %, сократившись, таким образом, по сравнению с 2015 г. на 0,12 п. п. (0,66 %).

Основной причиной признания результатов проверок недействительными являются решения судов, что составляет 67,7 %, и снизилось на 4,6 п.п. по сравнению с 2015 г. (72,3 %), ввиду различного толкования норм законодательства судом и налоговым органом при наличии разъяснений Минфина России или ФНС России.

Об эффективности налогового контроля в результате применения современных аналитических инструментов, позволяющих обеспечить выявление сокрытой налоговой базы и соблюдение законных прав и интересов налогоплательщиков, свидетельствуют достигнутые в 2017 г. показатели (таблица 1). Для составления таблицы использовалась форма № 2–НК Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области за 2015–2017 гг.

Таблица 1 – Количество проведенных камеральных и выездных проверок Межрайонной инспекции ФНС России № 10 по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области за 2015–2017 гг.

Показатель	2015		2016		2017		Абсолютное изменение	Темп роста, %
	Количество единиц	Удельный вес, %	Количество единиц	Удельный вес, %	Количество единиц	Удельный вес, %		
Всего	2761	100	2623	100	2575	100	-186	93,2
Камеральные проверки	2718	98,4	2589	98,7	2534	98,4	-184	93,3
Выездные проверки организаций	43	1,6	34	1,3	41	1,6	-2	96,1

Источник: Межрайонная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области за 2015-2017 гг.

Динамика общего числа налоговых проверок за 2015–2017 гг. представлена на рисунке 5, по видам проверок – на рисунке 6.

Доля проверок, проведенных органами государственного контроля (надзора) с нарушениями требований законодательства Российской Федерации о порядке их проведения, по результатам выявления которых к должностным лицам органов государственного контроля (надзора), осуществившим такие проверки, применены меры дисциплинарного, административного наказания (в процентах от общего числа проведенных проверок), в 2017 г. составила 0,01%, а в 2016 г. составила 0,02 %, снизившись по сравнению с 2015 г. на 0,01 п. п.

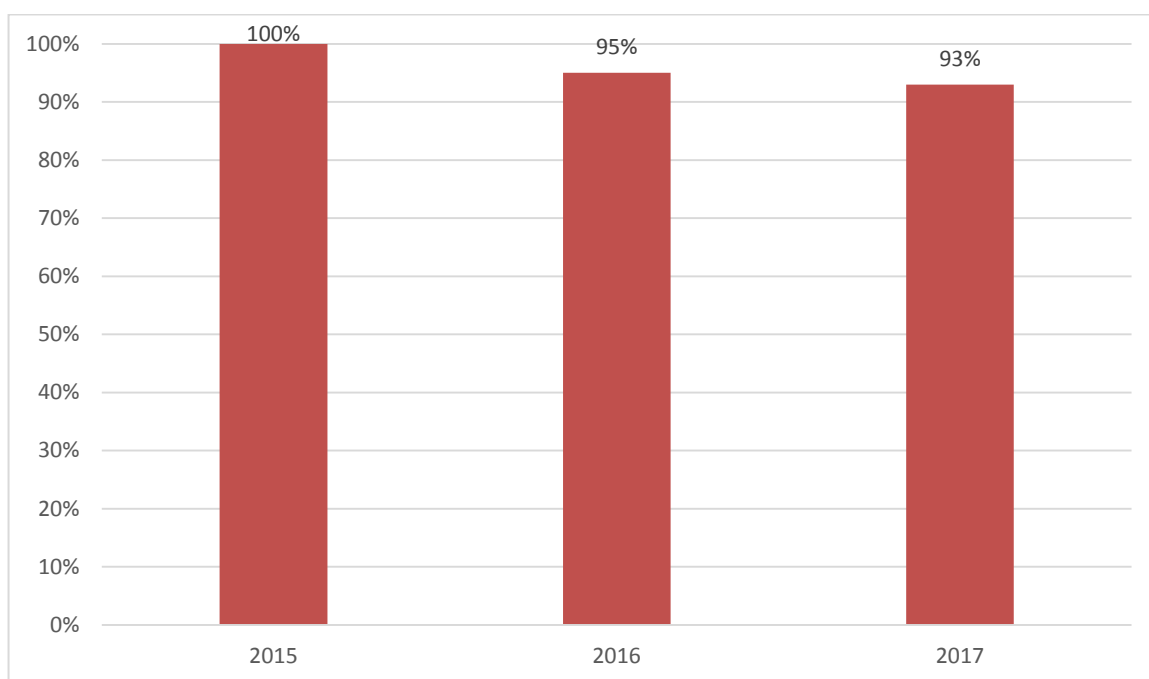


Рисунок 5 – Динамика налоговых проверок Межрайонной инспекции ФНС России № 10 по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области за 2015– 2017 гг.

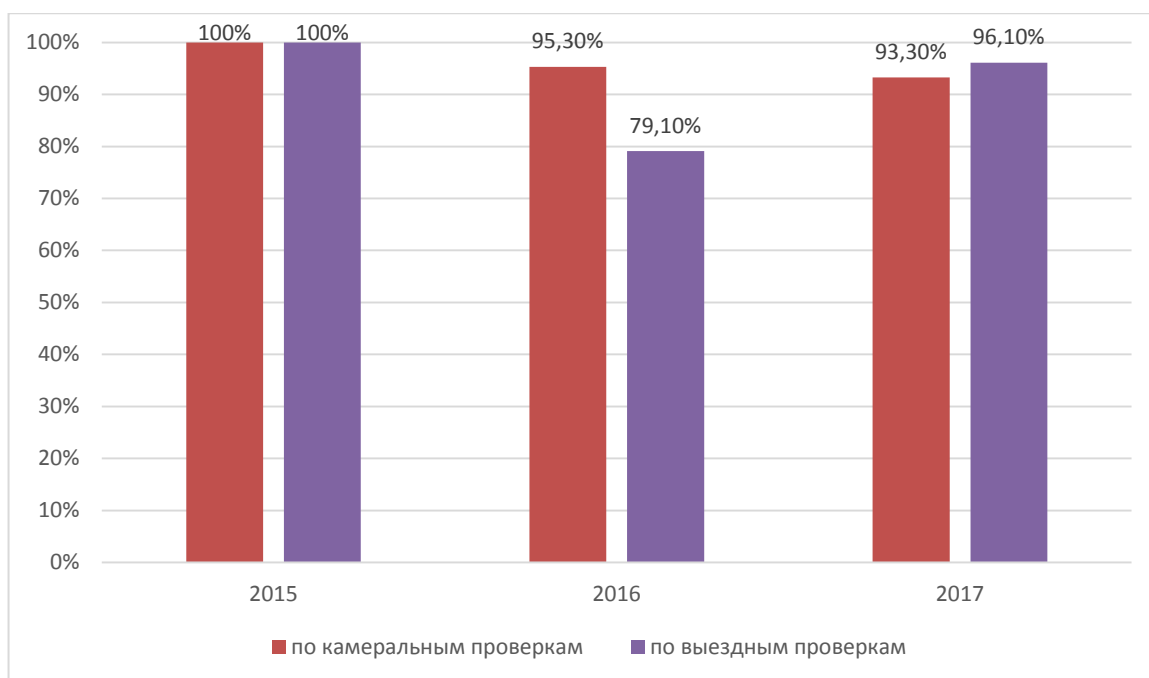


Рисунок 6 – Динамика налоговых проверок Межрайонной инспекции ФНС России № 10 по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области за 2015– 2017 гг. по видам проверок

Как видно из данных таблицы 1 и рисунков 5 и 6, за анализируемый период произошло существенное снижение проверок, проведенных Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области. Так, общее количество проверок сократилось на 184 или на 7% по сравнению с 2017 г. (рисунок 5).

На рисунке 7 представлена структура проверок по видам проверок за 2015г.

На рисунке 8 представлена структура проверок по видам проверок за 2016г.

На рисунке 9 представлена структура проверок по видам проверок за 2017г



Рисунок 7 – Структура налоговых проверок Межрайонной инспекции ФНС России № 10 по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области за 2015 по видам проверок



Рисунок 8 – Структура налоговых проверок Межрайонной инспекции ФНС России № 10 по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области за 2016 по видам проверок



Рисунок 9 – Структура налоговых проверок Межрайонной инспекции ФНС России № 10 по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области за 2017 по видам проверок

В структуре налоговых проверок наибольший удельный вес приходится на камеральные проверки. Они составляют по итогам 2015–2017 гг. 93,2%, 93,3% и 96,1% соответственно от общего количества проверок (рисунки 7,8,9). При этом стоит отметить, что количество проведенных камеральных проверок за 2017 г. снизилось на 129 единиц или на 4,3% по сравнению с 2015 г. (рисунок 9).

Доля выездных налоговых проверок в структуре общего количества проверок незначительна и составляет всего лишь 1,6 % в 2015 г., 1,3% в 2016 г. и 1,2% в 2017 г. (рисунки 7,8,9). Их количество также снизилось в 2016 г. на 9 единиц или на 20,9 % по сравнению с 2015 г., и уменьшилось по сравнению с 2017 г. на 7 ед. – 14,2% (рисунок 9).

Определим количество и динамику выездных и камеральных проверок, приходящихся на одного сотрудника отдела. Исходные данные для расчета и расчет показателей представлены в таблице 2 и на рисунках 10,11.

Таблица 2 – Количество камеральных и выездных проверок за 2015–2017 гг. в расчете на одного сотрудника отдела

Показатель	2015	2016	2017	Абсолютное изменение	Темп роста, %
Камеральные проверки	2718	2589	2534	-184	93,3
Количество сотрудников отделов камеральных проверок	31	30	39	8	120,6
Количество камеральных проверок в расчете на одного сотрудника	87,7	86,3	64,9	-22,	64,9
Выездные проверки организаций	43	34	41	-2	95,2
Количество сотрудников отделов выездных проверок	42	40	44	2	105
Количество выездных проверок в расчете на одного сотрудника	1,02	0,85	0,93	-0,09	93,4

Источник: Межрайонная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области за 2015-2017 гг.

Как видим из таблицы 2 и рисунков 10,11 в 2016 году происходит снижение количества проверок в расчете на одного сотрудника отдела, а в 2017 г. обратный подъем, но полностью компенсирующий упадок на 2016 г.. Так, если в 2015 году на одного сотрудника отдела камеральных проверок приходилось 87,7 проверок, то в 2016 году наблюдается снижение этого показателя на 1,4 п.п. или на 1,6%, а в 2017 г. – на 22,3 или 18,2%. В итоге, в 2017 году на одного сотрудника отдела камеральных проверок приходится только 64,9 проверки.

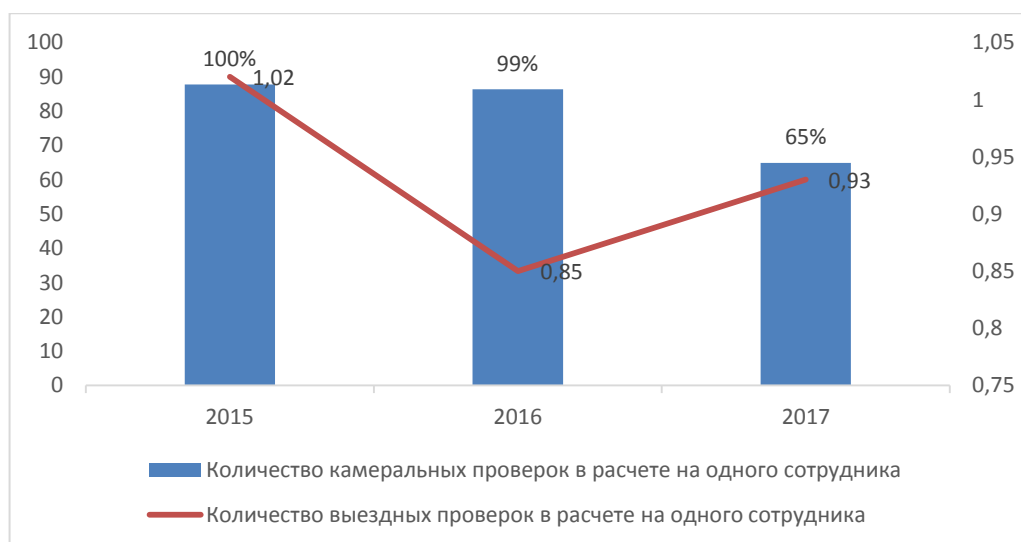


Рисунок 10 – Динамика количества камеральных проверок за 2015–2017 гг. в расчете на одного сотрудника отдела

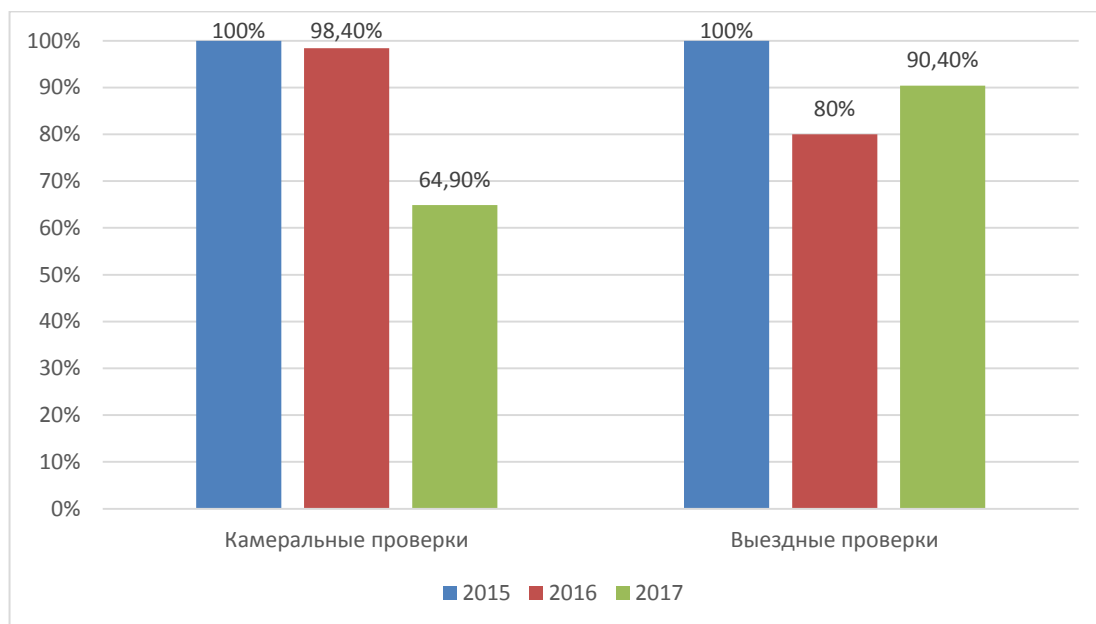


Рисунок 11 – Темп камеральных и выездных проверок за 2015–2016 гг. в расчете на одного сотрудника отдела

Как видим из таблицы 2 и рисунков 10,11, в 2017 году происходит снижение количества проверок в расчете на одного сотрудника отдела. Так, если в 2015 году на одного сотрудника отдела камеральных проверок приходилось 87,7 проверок, в 2016 – 86,3, то в 2017 году наблюдается снижение этого показателя на 22,3 п.п.

или на 18,2%. В итоге, в 2017 году на одного сотрудника отдела камеральных проверок приходится только 64,9 проверки.

Аналогичная динамика характерна и для выездных проверок. Так, если в 2015 году на одного сотрудника отдела выездных проверок приходилось 1,02 проверки, в 2016 году наблюдается снижение этого показателя на 0,17 п.п. или на 16,7%, то в 2017 г. показатель повышается до на 2 п.п. по сравнению с 2016 г. В итоге, в 2017 году на одного сотрудника отдела выездных проверок приходится только 0,93 проверки.

По состоянию на 1 января 2017 года Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области наибольшее число камеральных налоговых проверок было проведено по следующим налогам:

- налог на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ;
- налог на прибыль организаций.

Информация о структуре и динамике камеральных проверок, проведенных Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области по видам налогов в 2015–2017 гг. представлена в таблице 3 и на рисунке 12.

Таблица 3 – Количество камеральных проверок за 2015–2017 гг. по видам налогов

Вид налога	2015		2016		2017		Абсолютное изменение	Темп роста, %
	Количество единиц	Удельный вес, %	Количество единиц	Удельный вес, %	Количество единиц	Удельный вес, %		
Всего	1857	100	1748	100	1737	100	-120	93,5
НДС	858	46,20	831	47,54	812	46,7	-46	94,6
Налог на прибыль	901	48,52	845	48,34	844	48,6	-57	93,6
Иные налог	98	5,28	72	4,12	81	4,7	-17	82,6

Источник: Межрайонная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области за 2015-2017 гг.

Построим графики по материалу в таблице. (рисунок 12,13,14)

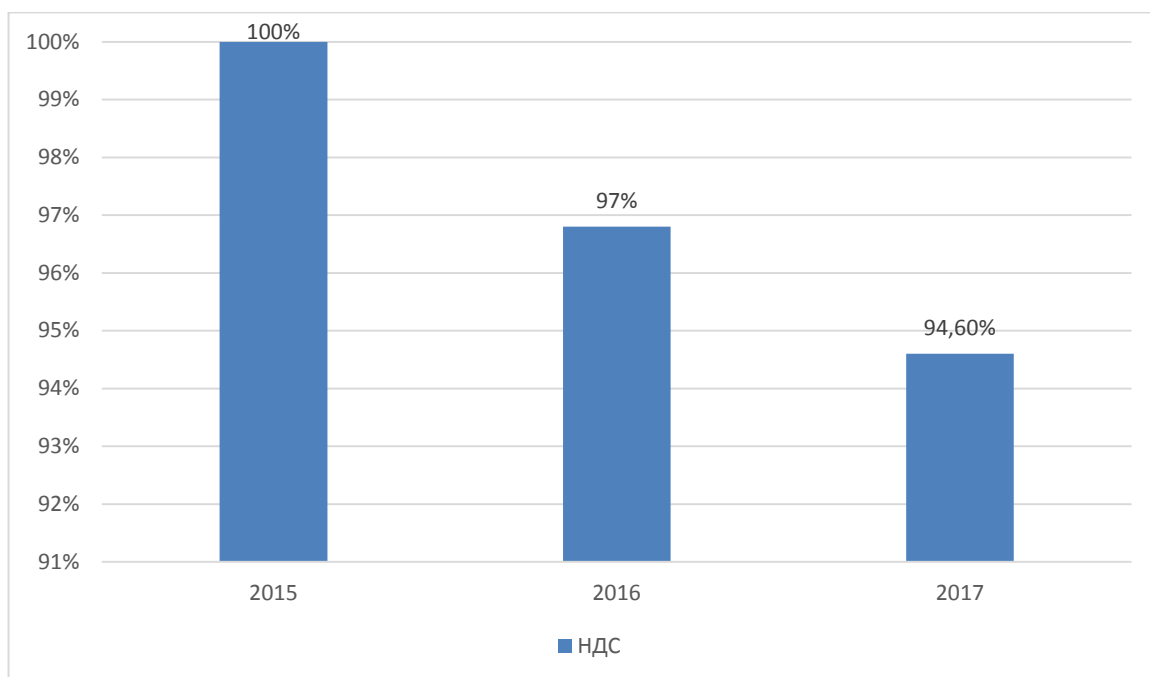


Рисунок 12 – Темп камеральных проверок за 2015–2017 гг. по НДС

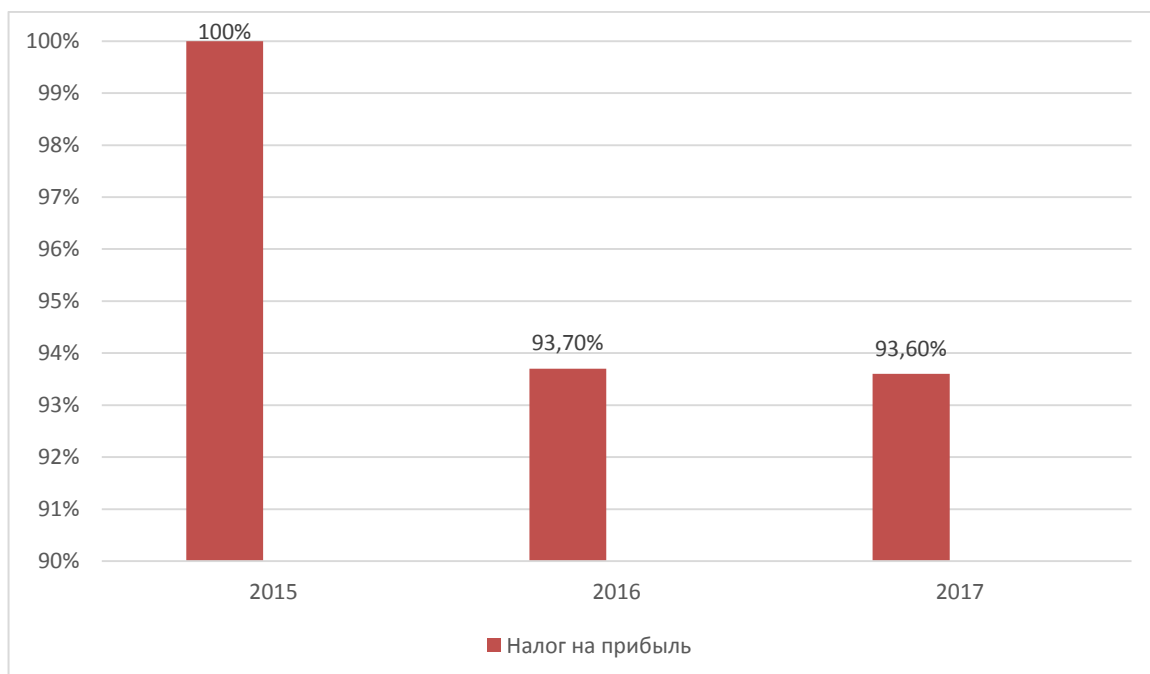


Рисунок 13 – Темп камеральных проверок за 2015–2017 гг. по налогу на прибыль

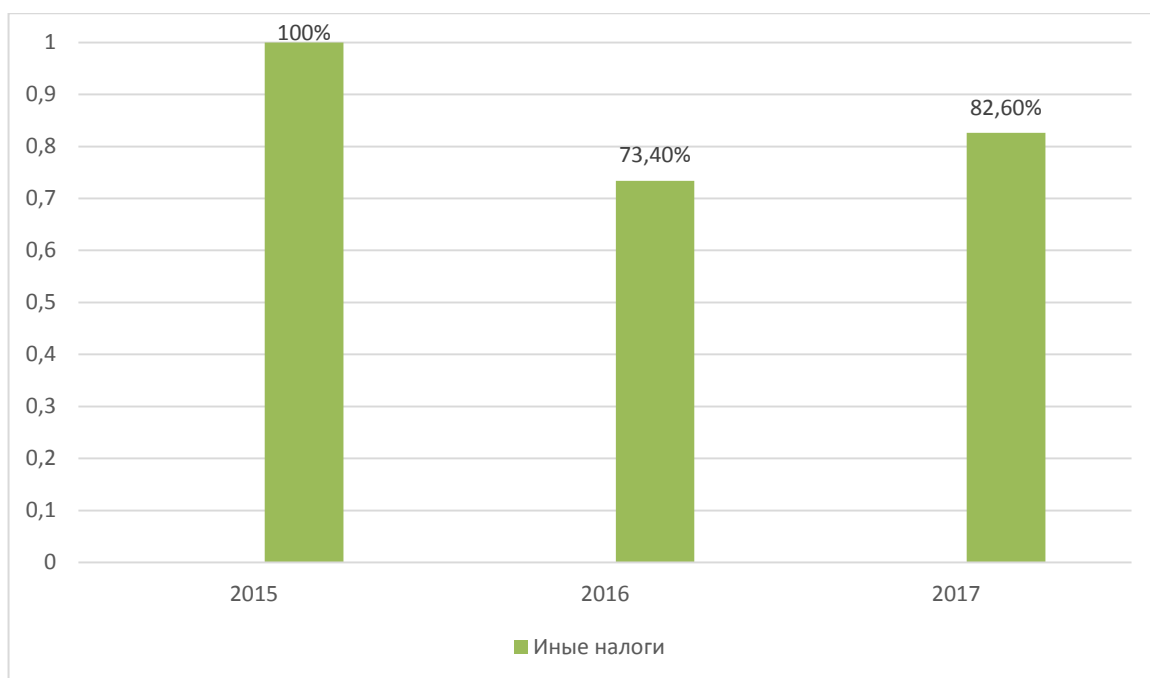


Рисунок 14 – Темп камеральных проверок за 2015–2017 гг. по иным налогам

На основании информации, представленной в таблице 3 и на рисунках 12, 13,14 можно сделать вывод о незначительном изменении в структуре по видам налогов. Если в 2015 году на долю проверок по налогу на прибыль приходится 49%, в 2016 году доля таких камеральных проверок составляет 48%, а в 2017 г. – 48,6%. По НДС наблюдается увеличение в структуре проверок на 2% (с 46% в 2015 году до 48% в 2016 году), а затем снижение (с 48% за 2016г, до 46% в 2017). Доля камеральных проверок по иным налогам в 2017 году по сравнению с 2015 годом снижается на 2% (с 5% в 2015 году до 4% в 2017 году).

На рисунке 14 представлена структура камеральных налоговых проверок по видам налогов в 2015г.

На рисунке 15 представлена структура камеральных налоговых проверок по видам налогов в 2016г.

На рисунке 16 представлена структура камеральных налоговых проверок по видам налогов в 2017.

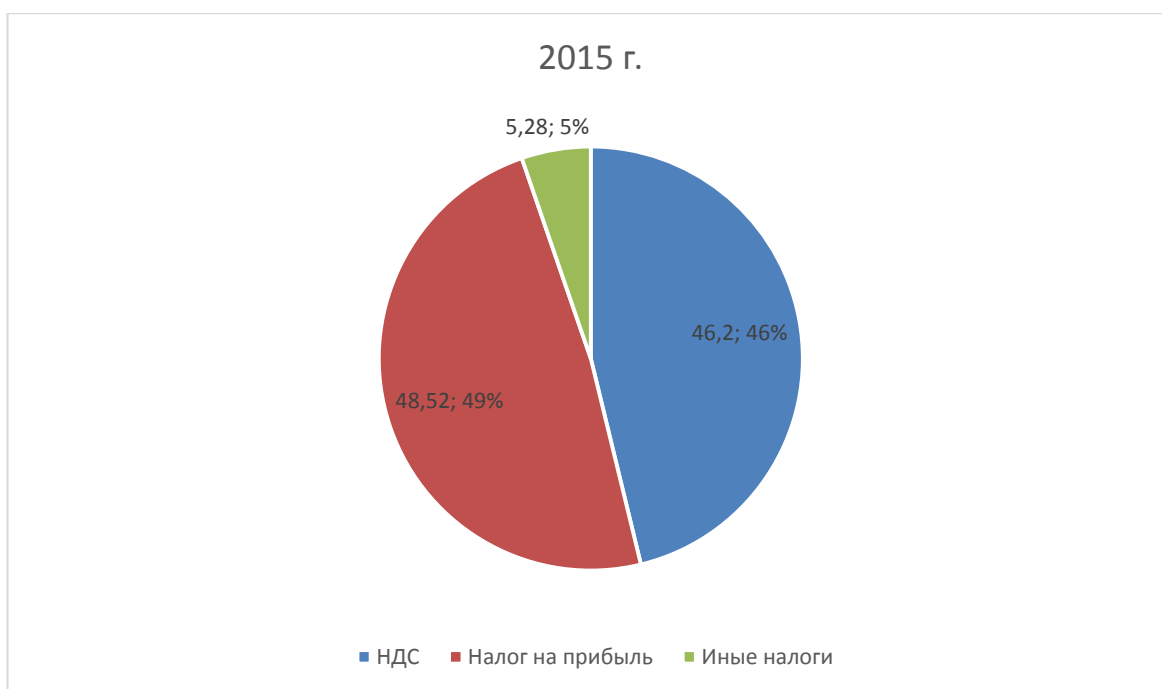


Рисунок 14 – Структура камеральных проверок по видам налогов за 2015 год

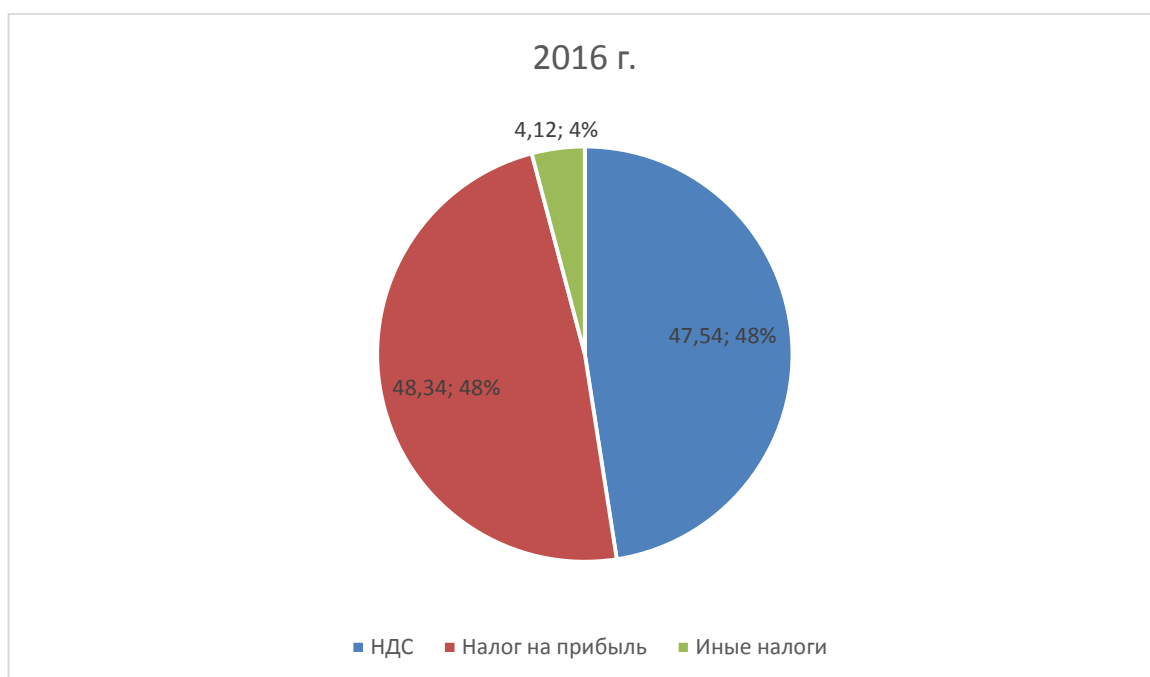


Рисунок 15 – Структура камеральных проверок по видам налогов за 2016 год

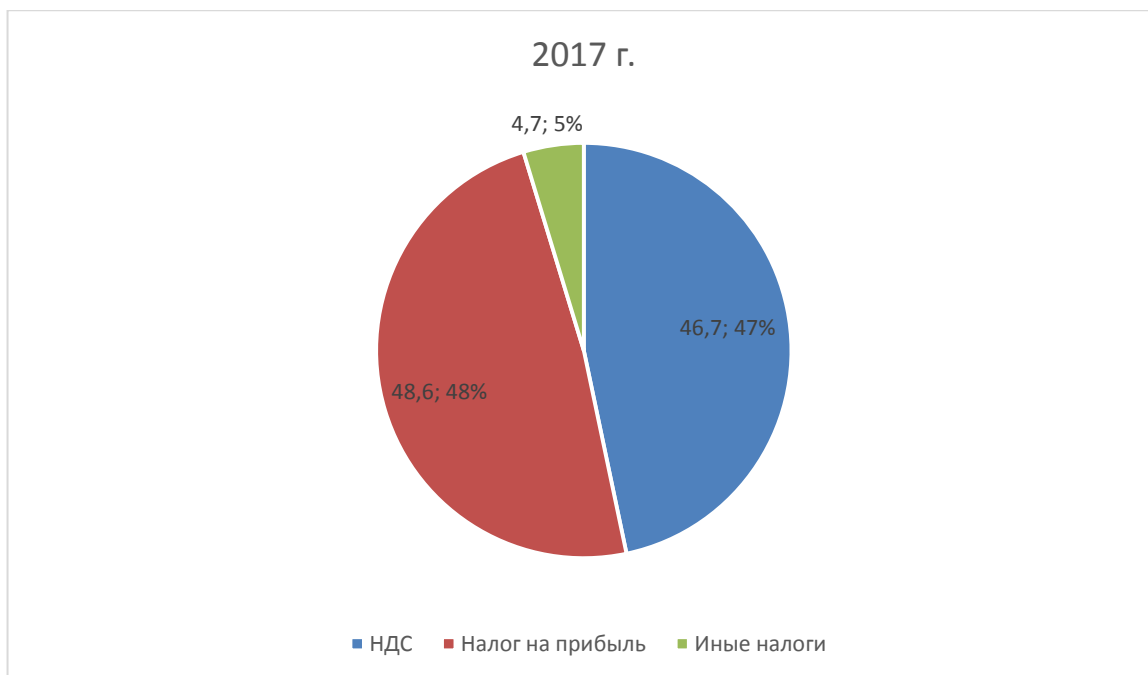


Рисунок 16 – Структура камеральных проверок по видам налогов за 2017 год

Таким образом, в результате анализа структуры и динамики налоговых проверок, можно заключить, что произошло существенное снижение проверок, даже не смотря на незначительный подъем значений в 2017 г., проведенных Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области: общее количество проверок сократилось на 120 или на 7% по сравнению с 2017 г.

В структуре налоговых проверок наибольший удельный вес приходится на камеральные проверки. Количество проведенных камеральных проверок за 2016 г. снизилось на 129 единиц или на 4,3% по сравнению с 2015 г., а количество камеральных проверок за 2017 год выросло на 2% по сравнению в 2016 годом. Количество выездных налоговых проверок снизилось в 2016 г. на 9 единиц или на 20,9 % по сравнению с 2015 г., а в 2017 г выросло на 2 ед. – 5% В 2016 году происходит снижение количества проверок в расчете на одного сотрудника отдела. В 2017 г. ещё большее снижение. Количество камеральных проверок в 2016 году по сравнению с 2015 годом уменьшается по всем видам налогов: по

НДС происходит уменьшение на 27 проверок или на 3,15%; по налогу прибыль снижение составляет 56 проверок или 6,22%.

2.2 Анализ финансовых результатов налоговых проверок

Проведем анализ результативности налоговых проверок, проведенных Межрайонной инспекции ФНС России № 10 по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области за 2015–2017 гг.

Если рассматривать структуру нарушений, выявляемых по результатам камеральных проверок по данным Межрайонной инспекции ФНС России № 10 по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области, то она показывает, что около четверти нарушений составляют арифметические ошибки, в каждой пятой проверке обнаруживаются нарушения срока подачи налоговой декларации или уплаты налога (Постановления ФАС Московского округа от 09.02.2009 N КА–А40/163–09, от 20.01.2009 N КА–А40/11260–08, ФАС Северо-Западного округа от 16.02.2009 по делу N А42–4491/2008), а остальные нарушения являются логическими (в основном связанными с неправильным заполнением декларации – 1.1 п. 3 ст. 80 «Представление налоговой декларации с неверно заполненными полями»).

В таблице 4 представлена информация о дополнительных начислениях налогов, санкций и пени по результатам камеральных и выездных проверок.

Таблица 4 – Дополнительные начисления налогов, санкций и пени по результатам камеральных и выездных проверок

Вид налога	2015		2016		2017		Абсолютное изменение	Темп роста, %
	Количество единиц	Удельный вес, %	Количество единиц	Удельный вес, %	Количество единиц	Удельный вес, %		
Всего	974337	100	1383254	100	1217774	100	243437	124,9
Налог на прибыль	141279	14,5	282184	20,4	332640	27,4	191361	235,4
Иные налоги	833058	85,5	1101070	79,6	885134	72,6	52076	106,2

Источник: Межрайонная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области за 2015-2017 гг.

Как видим из таблицы 4, в 2016 году по сравнению с 2015 годом наблюдается рост сумм доначисления налогов, пени и санкций по результатам камеральных и выездных проверок на 408917 тыс.руб. или на 41,97%. В 2017 г. по сравнению с 2015 годом наблюдается рост сумм доначисления налогов, пени и санкций по результатам камеральных и выездных проверок на 243437 тыс.руб. или на 24,9%. При этом сумма доначислений по результатам камеральных проверок возросла на 191361 тыс.руб. и составила 332640 тыс.руб. Относительный рост суммы доначислений по результатам камеральных проверок составил 135,4%, т.е. рост, по сравнению с 2015 годом произошел почти в полтора раза.

Сумма доначислений по результатам выездных проверок возросла на 52076 тыс.руб. и составила 885134 тыс.руб. Относительный рост суммы доначислений по результатам выездных проверок составил 6%, т.е. рост, по сравнению с 2015 годом.

На рисунке 17 динамика дополнительных начислений налогов, санкций и пени по результатам камеральных и выездных проверок.

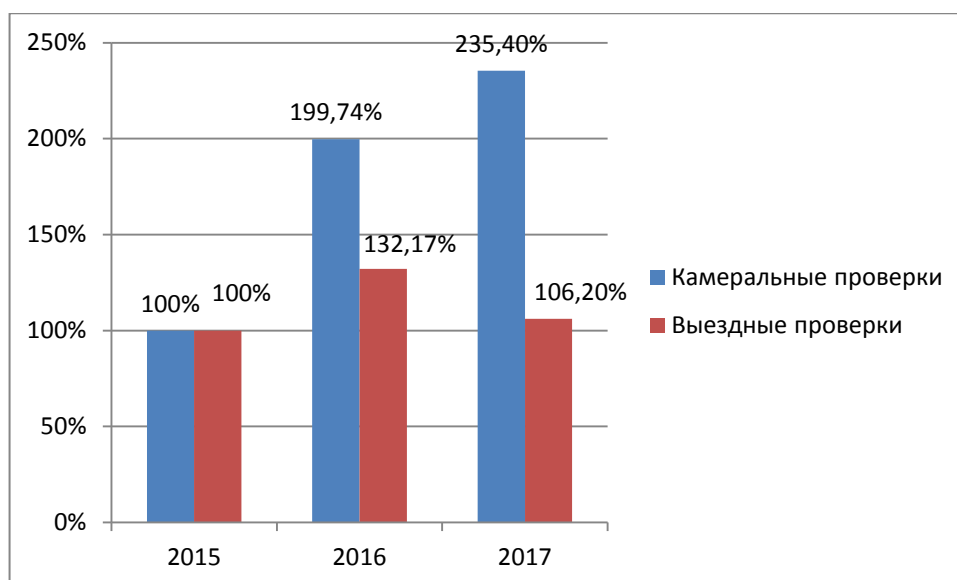


Рисунок 17 – Темп роста дополнительных начислений налогов, санкций и пени по результатам камеральных и выездных проверок за 2015–2017 гг.

Данные таблицы 4 показывают, что, несмотря на снижение количества проводимых проверок, сумма доначислений растет. Основные доначисления производятся в ходе проведения выездных налоговых проверок, в то время как они занимают менее 2 % от общего количества проверок.

Рассмотрим структуру дополнительных начислений налогов, санкций и пени по видам проверок за 2015–2017 гг.(рисунки 18,19,20)

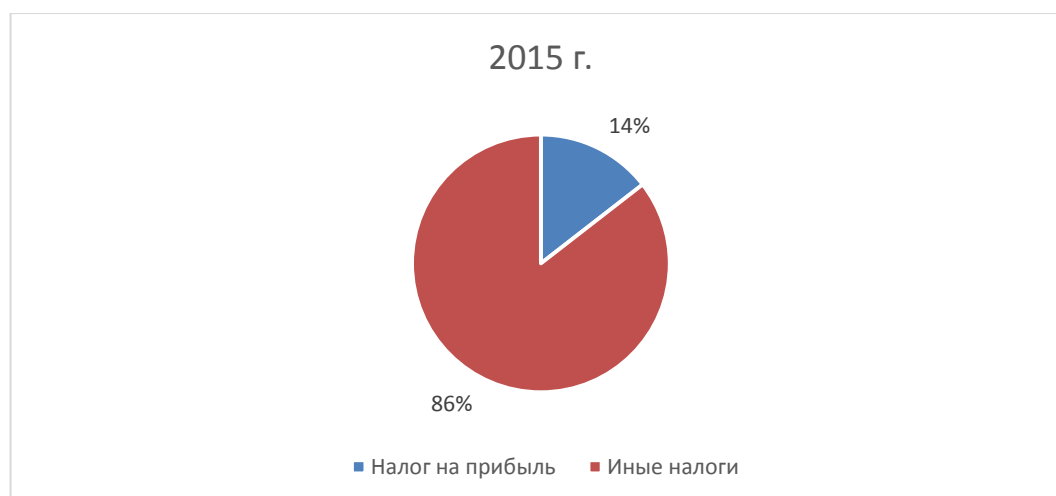


Рисунок 18 – Структура дополнительных начислений налогов, санкций и пени по видам проверок за 2015 год



Рисунок 19 – Структура дополнительных начислений налогов, санкций и пени по видам проверок за 2016 год



Рисунок 20 – Структура дополнительных начислений налогов, санкций и пени по видам проверок за 2017 год

Информация, представленная на рисунках 18, 19, 20 позволяет сделать вывод о том, что значительная доля доначислений налогов, пени и санкций приходится по итогам выездных налоговых проверок. Так, в 2015 году на долю выездных налоговых проверок приходится 85,5% от общей суммы доначисления налогов, пени и санкций. Однако в 2016 году доля сумм доначислений, приходящихся на

выездные налоговые проверки сокращается до 79,6%, оставаясь по-прежнему значительной, а в 2017 году доля сумм начислений опять сокращается до 72,6%.

При сокращении общего количества проведенных налоговыми органами проверок следует отметить также снижение их результативности. Так, показатель доли проверок, по итогам которых выявлены правонарушения (в % от общего числа проведенных плановых и внеплановых проверок) имеет динамику роста: в 2015 г. 88,2 %, в 2016 г. – 86,4 %, 2017 г. – 64,9%. Указанное снижение результативности проверок стало следствием ухудшения качества контрольно-аналитической работы налоговых органов, связанной со снижением роли аналитической составляющей при выборе объектов для проведения проверок и недостаточной проработанности в организации рискоориентированного подхода.

Возросла доля проверок, по итогам которых по результатам выявленных правонарушений были возбуждены дела об административных правонарушениях (в % от общего числа проверок, по итогам которых были выявлены правонарушения) с 79,2 % в 2015 г. до 79,6 % в 2016 г. и до 72,4 в 2017 г.

Показатель доли проверок, по итогам которых по фактам выявленных нарушений наложены административные наказания (в % от общего числа проверок, по итогам которых по результатам выявленных правонарушений возбуждены дела об административных правонарушениях), в 2017 г. составил 96,0 %, увеличившись по сравнению с 2015 г. на 3,3 п. п. (94,4 %).

В таблице 5 обобщена информация по структуре доначислений по видам налогов.

Таблица 5 – Сумма доначислений по результатам камеральных и выездных проверок за 2015-2017 гг. по видам налогов

Вид налога	2015		2016		2017		Абсолютное изменение	Темп роста, %
	Количество единиц	Удельный вес, %	Количество единиц	Удельный вес, %	Количество единиц	Удельный вес, %		
Всего	974337	100	1383254	100	1217774	100	243437	124,9
НДС	448195	46	580967	42	514317	42,2	66122	114,7
Налог на прибыль	302044	31	373479	27	332640	27,4	30596	110,1
Иные налоги	224098	23	428809	31	285134	30,4	61036	127,2

Источник: Межрайонная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области за 2015-2017 гг.

На рисунке 21 представлена информация о динамике доначислений по видам налогов за период с 2015 по 2016 год.

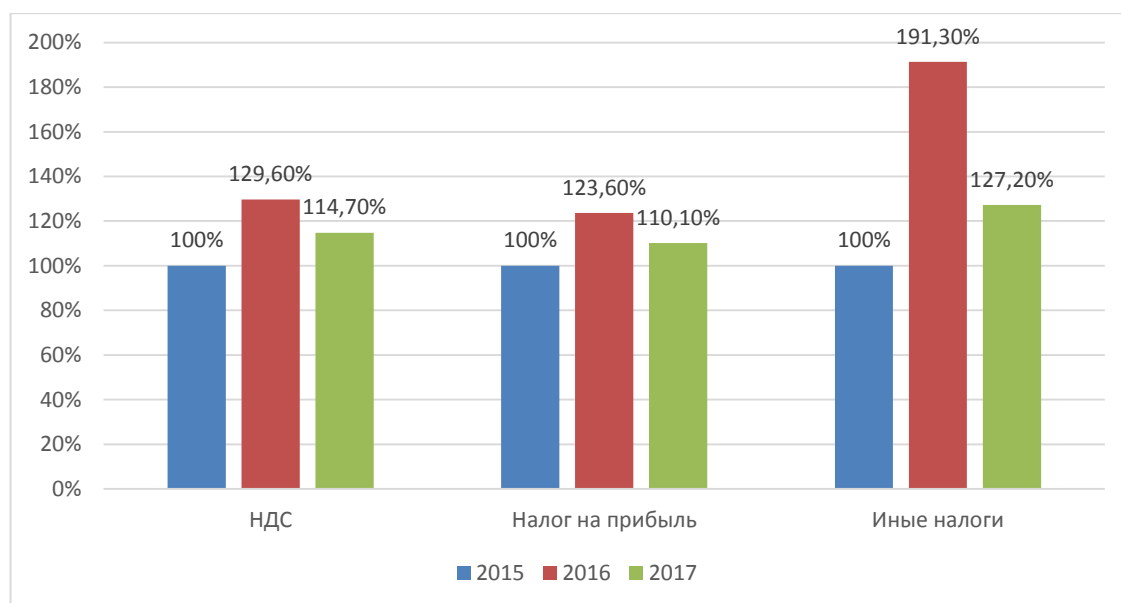


Рисунок 21 - Динамика дополнительных начислений налогов, санкций и пени по видам налогов за 2015-2016 гг.

На рисунках 22, 23 и 24 представлена структура доначислений по видам налогов за 2015 и 2017 год соответственно.

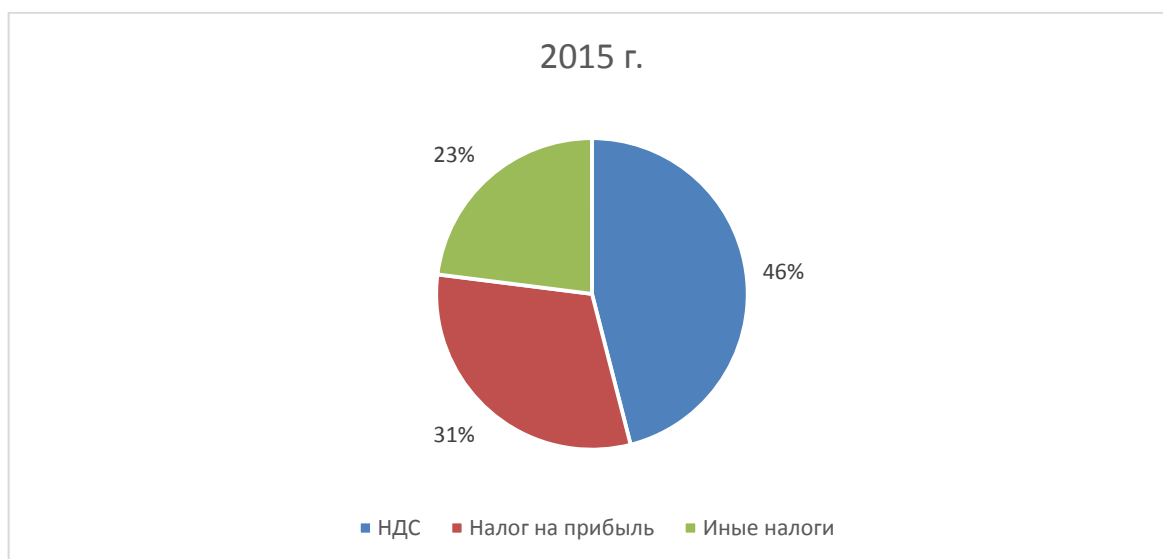


Рисунок 22 – Структура дополнительных начислений налогов, санкций и пени по видам налогов за 2015г.

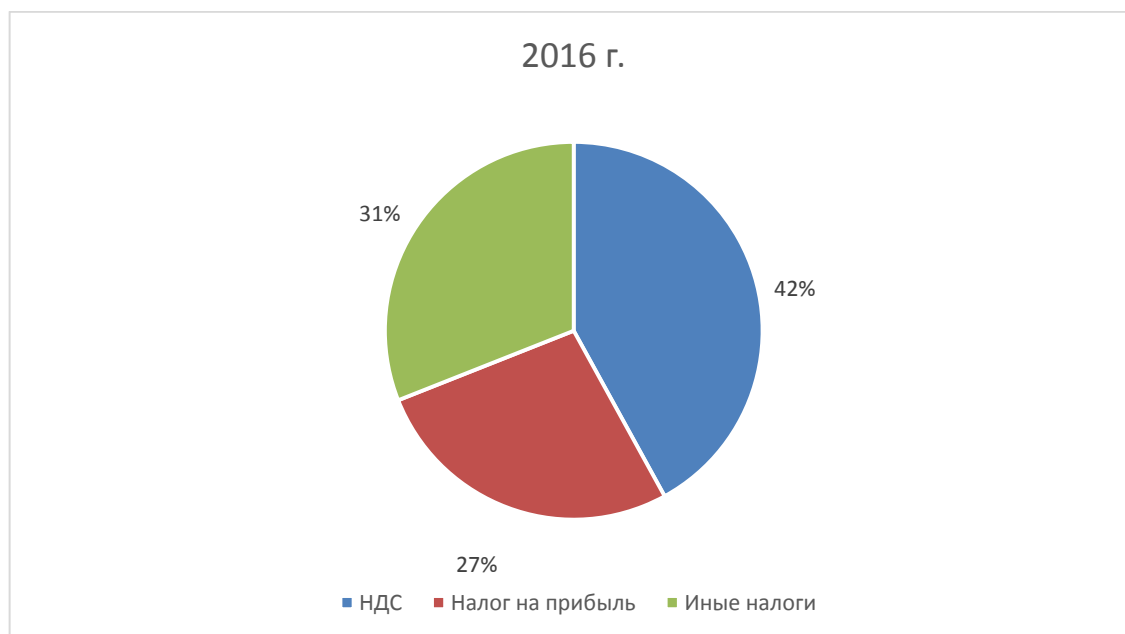


Рисунок 23 – Структура дополнительных начислений налогов, санкций и пени по видам налогов за 2016г.

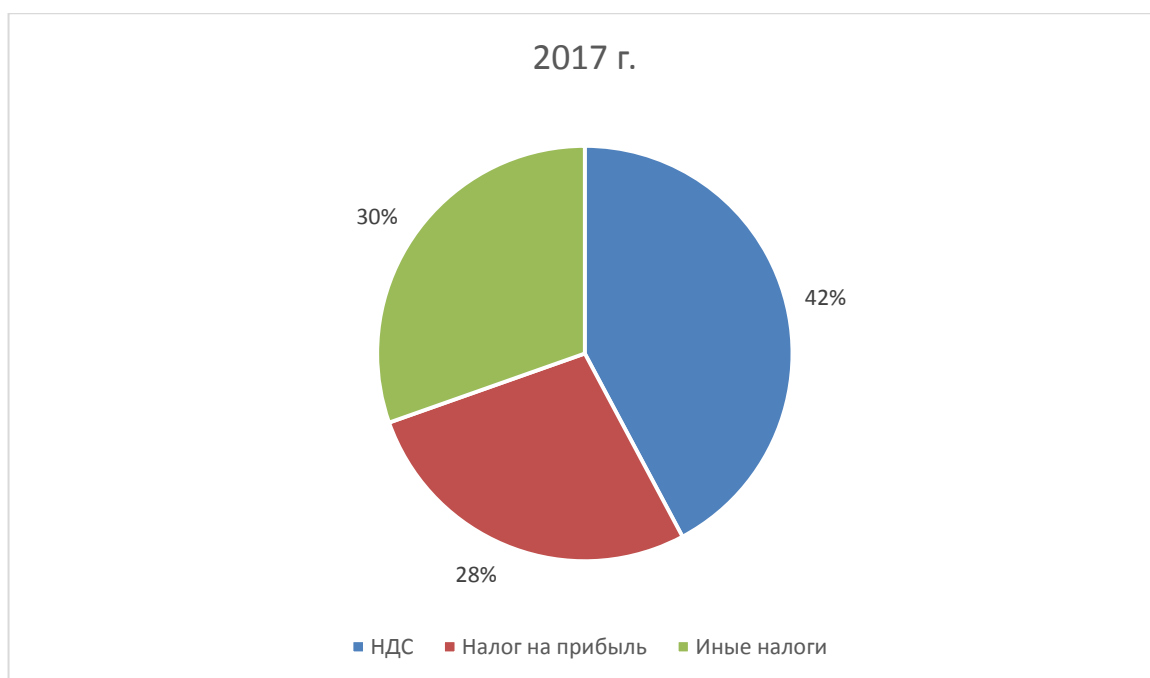


Рисунок 24 – Структура дополнительных начислений налогов, санкций и пени по видам налогов за 2017г.

На основании результатов, представленных в таблице 5 и на рисунках 22, 23 и 24, можно заключить, что из общей суммы доначисленных платежей основные доначисления произведены по налогу на добавленную стоимость – 448195 тыс. руб. в 2015 году и 580967 тыс.руб. в 2016 году, а в 2017 г. – 514317 тыс. руб., при этом доля доначислений по НДС в общей сумме доначислений составляет 46%, 42% и 42,2% соответственно в 2015, 2016 и 2017 году. По налогу на прибыль организаций сумма доначислений составила 302044 тыс. руб. (31 %) в 2015 году и 373479 тыс.руб. (27%) в 2016 году. Необходимо отметить рост доначислений по иным налогам в 2017 году по сравнению с 2015 годом на 61036 тыс.руб. или на 24%. Доля доначислений по иным налогам также показывает рост и составляет 31% в 2016 году.

В целом по доначисленным сумма можно заключить, что происходит рост сумм доначислений по всем видам налогов в 2017 году по сравнению с 2015 годом.

В таблице 6 представлена информация о взыскании налоговых платежей по результатам выездных и камеральных проверок.

Таблица 6 – Взыскание налоговых платежей по результатам выездных и камеральных проверок за 2015–2017 гг.

Показатель	2015	2016	2017	Абсолютное изменение	Темп роста, %
Взыскание налоговых платежей по результатам выездных и камеральных проверок, решения по которым вступили в силу	734665	728308	721583	-13082	98,2
Уменьшенные суммы платежей по решениям судебных и вышестоящих органов	213468	70513	144367	-69101	67,6

Источник: Межрайонная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области за 2015-2017 гг.

По результатам выездных и камеральных налоговых проверок в бюджет поступило (взыскано) дополнительно начисленных платежей на сумму 728308 тыс. руб., что на 1,8%, или на 13082 тыс. руб. меньше, чем в 2015 г. Уровень взыскания налоговых платежей по результатам выездных и камеральных налоговых проверок, решения по которым вступили в силу, составил 32,4%, тогда как в 2015 году этот показатель составлял 75,4%. Указанная тенденция свидетельствует о том, что финансовые результаты налоговых проверок в 2016 году по сравнению с 2015 годом значительно ухудшаются, а в 2017 году немного вырастают по сравнению с 2016 годом.

О положительных тенденциях в контрольной работе инспекции свидетельствует сокращение суммы уменьшенных платежей по решениям судебных и вышестоящих налоговых органов. Так, за 2017 г. уменьшенные платежи по решениям судебных и вышестоящих налоговых органов (с учетом восстановленных) сократились по сравнению с аналогичным периодом 2015 года на 67,6% (с 213468 тыс. руб. до 144367 тыс. руб.).

Это свидетельствует как о повышении качества проведения контрольных мероприятий и сборе достаточной доказательственной базы по выявляемым правонарушениям, так и квалифицированном и профессиональном подходе по представлению интересов налоговых органов в суде.

В 2017 г. повысилась эффективность взаимодействия налоговых и следственных органов. Так, в 2016 г. отмечается рост количества возбужденных уголовных дел по сравнению с 2015 г. со 188 до 198 уголовных дел или на 5,5 % (рисунок 25) и на 9,2% к 2017 году.(до 211).

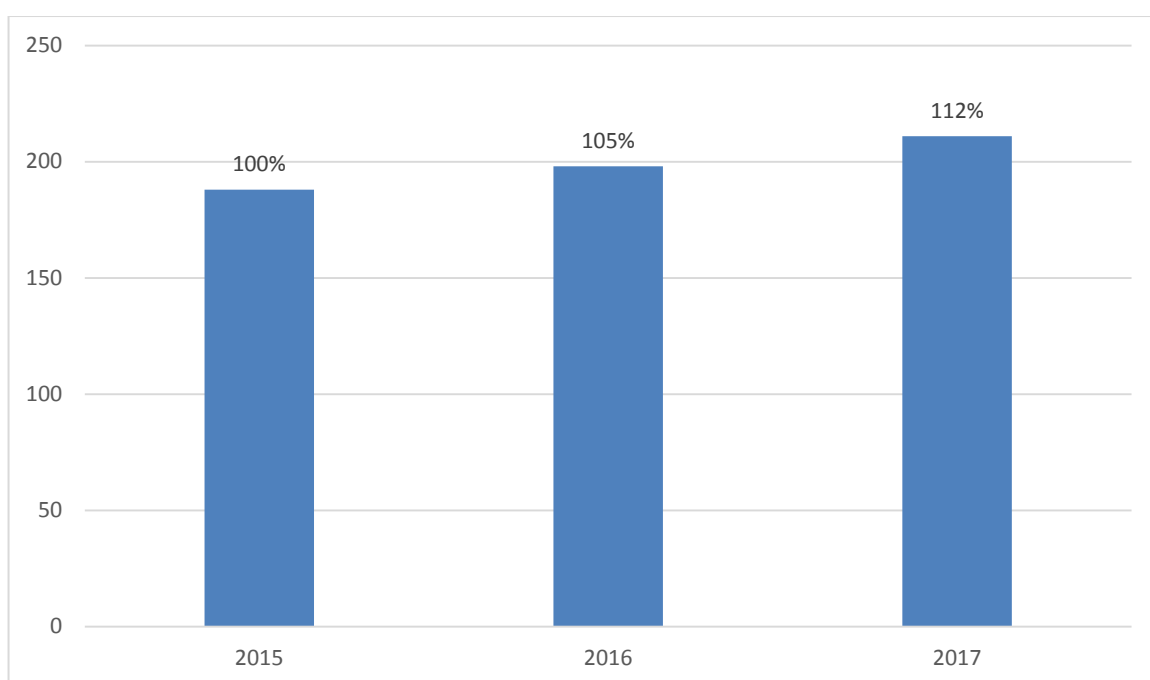


Рисунок 25 – Динамика количества возбужденных уголовных дел по результатам налоговых проверок

К нарушителям законодательства о налогах и сборах налоговой инспекцией принимались также меры административного воздействия. Так, в отношении должностных лиц организаций, а также в отношении юридических лиц:

– количество протоколов об административных правонарушениях в области налогов и сборов, составленных в отношении должностных лиц организаций (статьи 15.3 – 15.9, 15.11 КоАП), составило 383 ед.;

– количество протоколов об административных правонарушениях против порядка управления, составленных в отношении должностных лиц организаций (часть 1 статьи 19.4, статья 19.4.1, часть 1 статьи 19.5, статьи 19.6, 19.7 КоАП), составило 25 ед.;

– количество протоколов об административных правонарушениях против порядка управления, составленных в отношении юридических лиц (статья 19.4.1, часть 1 статьи 19,5, статья 19.7 КоАП), составило 4 ед.

Кроме того, в 2017 г. налоговая инспекция в 173 случаях приостанавливали операции в финансово-кредитных организациях из-за непредставления налогоплательщиком декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока ее представления в соответствии со статьей 76 Налогового Кодекса.

Таким образом, по результатам анализа финансовых результатов налоговых проверок, проведенных Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области за 2015–2017 гг., можно заключить, что в 2017 году эффективность налоговых проверок снижается. В связи с этим необходимо предпринять меры, по совершенствованию организации налогового контроля Межрайонной инспекцией ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области.

Выводы по главе 2

По результатам анализа структуры и динамики налоговых проверок в 2015–2017 гг. можно заключить, что за анализируемый период произошло существенное снижение проверок, проведенных Межрайонной инспекции ФНС России № 10 по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области: общее количество проверок сократилось на 120 или на 7 % по сравнению с 2017 г. В структуре налоговых проверок наибольший удельный вес приходится на камеральные проверки. Количество проведенных камеральных проверок за 2017 г. снизилось на 184 единиц или на 22,3% по сравнению с 2015 г. Количество выездных налоговых проверок снизилось в 2017 г. на 2 единиц или на 11,9 % по

сравнению с 2015 г. В 2016 году происходит снижение количества проверок в расчете на одного сотрудника отдела. Количество камеральных проверок в 2016 году по сравнению с 2015 годом уменьшается по всем видам налогов: по НДС происходит уменьшение на 27 проверок или на 3,15%; по налогу прибыль снижение составляет 56 проверок или 6,22%; по иным налогам – снижение на 26 проверок или 26,53%.

В 2017 году по сравнению с 2015 годом наблюдается рост сумм доначисления налогов, пени и санкций по результатам камеральных и выездных проверок на 243437 тыс.руб. или на 24,7%. При этом сумма доначислений по результатам камеральных проверок возросла на 140905 тыс.руб. и составила 332640 тыс.руб. Относительный рост суммы доначислений по результатам камеральных проверок составил 135,74%, т.е. рост, по сравнению с 2015 годом произошел почти в полтора раза. Сумма доначислений по результатам выездных проверок возросла на 268012 тыс.руб. и составила 1101070 тыс.руб. Относительный рост суммы доначислений по результатам выездных проверок составил 32,17%, т.е. рост, по сравнению с 2015 годом произошел на одну треть.

Из общей суммы доначисленных платежей основные доначисления произведены по налогу на добавленную стоимость – 448195 тыс. руб. в 2015 году, 580967 тыс.руб. в 2016 году и 514317 тыс. руб. в 2017 году, при этом доля доначислений по НДС в общей сумме доначислений составляет 46%, 42% и 42,2% соответственно в 2015, 2016 и 2017 году. По налогу на прибыль организаций сумма доначислений составила 302044 тыс. руб. (31 %) в 2015 году, 373479 тыс.руб. (27%) в 2016 году и 332640 тыс.руб. в 2017 году. Необходимо отметить рост доначислений по иным налогам в 2016 году по сравнению с 2015 годом на 204711 тыс.руб. или на 91,35% и доначислений за 2017 год по сравнению с 2015 годом – 61036 тыс.руб. Доля доначислений по иным налогам также показывает рост и составляет 41% в 2017 году. В целом по доначисленным сумма можно заключить, что происходит рост сумм доначислений по всем видам налогов в 2016 году по сравнению с 2015 годом.

По результатам выездных и камеральных налоговых проверок в бюджет поступило (взыскано) дополнительно начисленных платежей на сумму 728308 тыс. руб., что на 0,87 %, или на 6357 тыс. руб. меньше, чем в 2015 г. и на 7231 больше чем в 2017 г. Уровень взыскания налоговых платежей по результатам выездных и камеральных налоговых проверок, решения по которым вступили в силу, составил 52,7 %, тогда как в 2015 году этот показатель составлял 75,4%. Указанная тенденция свидетельствует о том, что финансовые результаты налоговых проверок в 2017 году по сравнению с 2015 и 2016 годами значительно ухудшаются.

3 РАЗРАБОТКА РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

4.1 Направление совершенствования организации налогового контроля

Государство, совершенствуя систему контроля и решая проблемы организации контрольных работ, выбирает направления, которые позволяют поднять налоговый контроль на новый уровень развития. Межрайонная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области ориентируется на повышении качества проводимых контрольных мероприятий и одновременном стимулировании налогоплательщиков к отказу от применения инструментов налоговой оптимизации и добровольному исполнению налоговых обязательств.

В силу глубокой интеграции налоговой системы в экономические процессы страны любые перемены «извне» прямо или косвенно отражаются на динамике налоговых поступлений. В этой связи в РФ планомерно совершенствуется инструменты налогового администрирования и выстраивается деятельность ФНС России таким образом, чтобы в кратчайшие сроки адаптироваться к изменяющимся условиям рыночной конъюнктуры. Следует отметить, что на сегодняшний день появляются новые технологии, формы интеграции, методы ведения бизнеса, возросло количество налогоплательщиков. В связи с этим эффективность налогового администрирования достигается применением современных инструментов риск-анализа.

При проведении налогового контроля мониторинг и предпроверочный анализ финансово-хозяйственной деятельности осуществляется путем посредством автоматизированных инструментов риск-анализа и контроля деятельности налогоплательщиков. Разработанные ФНС России автоматизированные системы позволяют в кратчайшие сроки, определив зону риска на макроуровне, «просеять»

всех налогоплательщиков и спуститься до микроуровня – конкретного предприятия для детального анализа его деятельности.

В частности, НДС является важным бюджетообразующим налогом. Однако из-за своей сложной природы данный налог является высокорисковым. В связи с этим ФНС России разработало автоматизированную систему управления рисками при налоговом контроле за возмещением НДС способствующую повышению эффективности проводимых проверок. Программные средства АСК «НДС» позволяет разделить налогоплательщиков на группы по степени риска. В отношении «рисковых» налогоплательщиков проводится углубленная проверка, а в отношении «безрисковых» налогоплательщиков – минимальные контрольные мероприятия.

Другое программное обеспечение «Мониторинг среднеотраслевых индикаторов» (Мониторинг СОИ) позволяет в автоматизированном режиме провести группировку всех компаний в регионе по зонам риска и снижению налоговых обязательств.

Следует отметить, что налоговые риски оцениваются на основе сравнения налоговой нагрузки, рентабельности и других взаимосвязанных налоговых и финансовых показателей (более 50 показателей) со средним, максимальным уровнем по отрасли. Данный механизм позволяет более детально определить наиболее «рисковые» отрасли в регионе и адресно отобрать налогоплательщиков для серьезного анализа и последующего контроля.

Важно отметить существенную поддержку налогового администрирования и со стороны законодательных органов власти. Законодательные инициативы, которые сегодня рассматриваются на уровне Государственной думы, с одной стороны, направлены на повышение эффективности контроля, а с другой стороны, на расширение взаимодействия государства и налогоплательщика. Сбалансированность указанных задач будет способствовать развитию экономики и роста доходов бюджетов всех уровней.

Вместе с тем налоговым органам необходимо сконцентрировать проводимую работу с учётом следующих законодательных новаций:

1) Введение на законодательном уровне понятия «добросовестного поведения» налогоплательщика. Под добросовестным поведением налогоплательщиков понимается надлежащее исполнение налогоплательщиком своих обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, если налоговым органом не установлен факт злоупотребления правом, т.е. целенаправленных действий налогоплательщика на создание «схем» ухода от налогообложения. Налоговым органам также предоставляется право отказа в признании расходов и применений вычетов по сделкам, заключенным с недобросовестным контрагентом, без проявления «должной степени осмотрительности и осторожности», т.е. с контрагентом, в отношении которого налогоплательщик знал, что он:

- не исполняет свои налоговые обязательства;
- не располагает производственными и трудовыми ресурсами;
- не имеет соответствующей деловой репутации.

Другими словами, предусматривается исключить из цепочки контрагентов «фирмы-однодневки».

2) Закрепление в налоговом законодательстве нового вида налогового контроля в виде налогового (горизонтального мониторинга) пилотный проект по которому был запущен ФНС России в 2013г. посредством заключения соглашений об информационном взаимодействии территориальных органов ФНС России с крупнейшими налогоплательщиками. В последствии с 2015г. установление отдельной главы в Налоговый кодекс РФ «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга». Следует отметить, что данный механизм позволяет налоговым органом заменить налоговые проверки постоянным мониторингом данных бухгалтерского и налогового учета налогоплательщика, что должно способствовать сокращению затрат на проведение налоговых проверок, судебных

издержек в связи с уменьшением налоговых споров и повышению уровня правовой культуры налогоплательщиков при выполнении своих обязанностей.

3) Введении института налогового консультирования. С развитием экономики государства налоговое законодательство становится более многогранным. Недостаточный уровень налоговой грамотности значительного количества налогоплательщиков приводит к многочисленным ошибкам при заполнении налоговых деклараций, несвоевременной или неполной уплате налогов, следствием чего, в свою очередь, является применение к налогоплательщикам мер налоговой ответственности. В этой связи налоговое консультирование предоставляет налогоплательщикам возможность обращения к консультантам, профессионализм которых гарантирован государством и усиливает их ответственность посредством закрепления нормы о возмещении ущерба в случае оказания некачественных услуг. В свою очередь, это повысит достоверность предоставляемых в налоговые органы деклараций по налогам и сборам, снизит размер налогового администрирования для подразделений камеральных отделов и значительно улучшит взаимодействие налогоплательщиков с налоговыми органами.

4) Установление в налоговом законодательстве понятие «личный кабинет налогоплательщика» и определение его статусов в качестве официального «канала связи» между налогоплательщиками и налоговым органом. Таким образом прямое взаимодействие субъектов налогообложения закреплено правовой дисциплиной. Полноценный сервис личного кабинета налогоплательщика для физических лиц введен в эксплуатацию в 2011г. В 2014г. запущен аналогичный сервис для юридических лиц.

5) Отмена обязательного судебного порядка взыскания налогов и сборов с бюджетных организаций, недоимка по которым в последние годы устойчиво растет. При этом в большинстве случаев такая задолженность не является спорной. В этой связи судебный порядок представляет собой излишне формальную процедуру, отвлекающую внимание и ресурсы как налоговых, так и

судебных органов. Вместе с тем были расширены основания для списания безнадежной к взысканию задолженности, числящиеся:

- за налогоплательщиками свыше 5 лет в случае неосуществления возбуждения дела о несостоятельности (банкротстве) по причине отсутствия имущества, за счет которого могут быть покрыты расходы по делу о банкротстве;
- за организациями которые отвечают признакам недействующего юридического лица.

Следует отметить, что с 2015 г. вступили в действие изменения в налоговое законодательство, предусматривающие обязанность физических лиц заявлять о владении имуществом в случае неполучения налоговых уведомлений и неуплаты налогов в отношении таких объектов. Вместе с тем базовый принцип уплаты гражданами имущественных налогов на основании полученного налогового уведомления сохранен.

При информировании налоговых органов об имеющихся у налогоплательщиков объектах налогообложения налог будет исчисляться с налогового периода, в котором была исполнена такая обязанность. В иных случаях не более трех налоговых периодов с того момента когда такая обязанность установлена налоговыми органами самостоятельно.

Эффективность такого подхода во многом будет зависеть от удобства налогоплательщиков информировать налоговые органы о наличии объектов имущества. В этой связи ФНС России рассматривает возможность предоставления информирования в электронном виде через систему «Личный кабинет налогоплательщика». Таким образом, применение современных информационных технологий способствует переходу деятельности ФНС России на качественно новый уровень налогового администрирования. Ключевыми эффектами здесь являются большая стрессоустойчивость перед экономическими потрясениями, и, следовательно, сохранении стабильных доходов бюджетов всех уровней, а также минимизация коррупционной составляющей посредством удаленного взаимодействия всех участников налогового процесса.

Рассмотрим основные направления совершенствования организации налогового контроля для Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области.

Первоочередной задачей Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области является совершенствование форм и методов налогового контроля.

На рисунке 26 представлены основные направления совершенствования форм и методов налогового контроля, предлагаемые для Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области.



Рисунок 26 – Направления совершенствования форм и методов налогового контроля

Рассмотрим каждое из указанных направлений подробнее.

Необходимо увеличивать количество проверок соблюдения налогового законодательства, проводимых совместно с правоохранительными органами. Результативность таких проверок высока, поэтому они способствуют увеличению налоговых поступлений в бюджет.

Межрайонная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области акцентирует большое внимание на тех организациях, которые уже совершали нарушения законодательства о налогах и сборах. Повторные проверки дают возможность контролировать выполнение предписаний по акту предыдущей проверки и вместе с тем проверить состояние учета в действующем налоговом периоде.

Действенными могут стать неожиданные для налогоплательщика проверки, например в вечернее или ночное время. Также значительно увеличивается результативность контроля при применении перекрестных проверок, сущность которых состоит в выезде сотрудников отделов одной налоговой инспекции на территорию другой инспекции.

Можно снизить трудоемкость аналитической работы при отборе налогоплательщиков, которых нужно включить в план выездных проверок, путем автоматизации.

Что касается преобразований в камеральных проверках, то Межрайонная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области может отказаться от стопроцентного охвата проверками всех налогоплательщиков, состоящих на налоговом учете в налоговом органе, и внедрить технологии «самоначисления». Принцип «самоначисления» предполагает: самостоятельное декларирование налогооблагаемой базы налогоплательщиком; упрощенный контроль при приеме деклараций и других документов от налогоплательщиков; организацию информирования налогоплательщиков.

Система «самоначисления» может значительно повысить эффективность работы Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области, если будут выполнены следующие условия:

1. Бесконтактное представление деклараций и отчетности.
2. Наличие современной системы электронной обработки данных, позволяющей принимать декларации в электронном виде, осуществлять централизованную обработку информации, использовать современные методы обработки информации.
3. Создание развитой системы оказания информационных услуг.
4. Внедрение унифицированной автоматизированной системы камеральных и выездных проверок с использованием информации из внешних источников.

Помимо повышения эффективности проводимых налоговых проверок, Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области необходимо уделять особое внимание работе по предупреждению налоговых правонарушений, в том числе в части проведения разъяснительной работы и повышению открытости процесса налогового контроля. Следует рассмотреть вопрос введения института налогового консультирования, которые существуют во всех странах мира с развитыми налоговыми системами.

Как показывает анализ практики контрольной работы налоговых органов России, в настоящее время получили мировое распространение факты уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов посредством неведения бухгалтерского учета, ведения его с нарушением установленного порядка, которые делают невозможным определение размера налогооблагаемой базы. Особая сложность работы с данной категорией плательщиков связана с отсутствием эффективных механизмов борьбы с подобными явлениями. Не имея достаточного времени и кадровых ресурсов, необходимых для фактического восстановления бухгалтерского учета, сотрудники налоговой инспекции вынуждены брать за

основу для исчисления налоговых обязательств налогоплательщика данные, декларированные в налоговых расчетах и вытекающие из бухгалтерской документации, даже в тех случаях, когда анализ иной имеющейся информации дает основания сделать вывод, что указанные документы искажаются.

Действующее законодательство практически не предоставляет налоговым органам права производить исчисления налогооблагаемой базы на основании использования каких-либо иных сведений о налогоплательщиках помимо тех, которые содержатся в бухгалтерской отчетности в налоговых декларациях.

В данном случае можно было бы использовать, широко распространенные в развитых странах, так называемые, косвенные методы исчисления налогооблагаемой базы. Наиболее распространенными из них являются следующие:

1. Метод общего сопоставления имущества. Методика исчисления налогооблагаемого дохода данным методом подразделяется на две части:

- учет изменения имущественного положения за отчетный период;
- учет произведенного и личного потребления за отчетный период.

Сумма имущественного прироста, с одной стороны, и производственного и личного потребления, с другой, сопоставляются с декларированными доходами за отчетный период. На основании прироста имущества неизвестного происхождения делается вывод о том, что он стал следствием незадекларированных доходов за отчетный период.

2. Метод, основанный на анализе производственных запасов. Используя данный метод, можно дать оценку достоверности отраженного в отчетности объекта продаж с затратами на производство.

Разработка направлений совершенствования налогового контроля должна строиться на глубоком анализе отечественного опыта организации контроля и обобщении практики зарубежных государств.

Необходимо развивать систему досудебного урегулирования налоговых споров. Это позволит Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим

налогоплательщикам по Челябинской области быстрее решать спорные ситуации, что также повысит качество ее работы по предотвращению и выявлению налоговых правонарушений.

В своей работе Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области следует полагаться не только на свои возможности, но и на активное содействие со стороны населения.

Для этого нужно внедрить в практику налогообложения принцип добросовестности и двусторонней ответственности между налоговым органом и налогоплательщиком.

Также следует улучшить регулирование процессов создания, деятельности и закрытия юридических лиц. Более тщательная проверка документов лиц, регистрирующих организации, помогут исключить возможность регистрации фирм-«однодневок».

Совершенствование каждого из рассмотренных направлений контроля позволит улучшить организацию налогового контроля в целом.

3.2 X–меры как условие повышения эффективности налогового контроля

Рассмотрим в качестве X–меры по повышению эффективности налогового контроля для Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области улучшение процесса планирования выездных налоговых проверок.

Включение налогоплательщика в план выездных налоговых проверок напрямую зависит от мероприятий налогового контроля, проводимых до вынесения решения о проведении выездной налоговой проверки, т.е. в рамках предпроверочного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Такой анализ проводится на подготовительном этапе с целью эффективного отбора налогоплательщиков, выбора направлений проведения выездной налоговой проверки и обеспечения ее результативности.

Между тем такая форма налогового контроля, как предпроверочный анализ, Налоговым кодексом РФ не прописана, не регламентирована она и подзаконными актами, несмотря на то, что работа в данной области проводится налоговыми органами с 2007 г. В связи с пробелом в законодательстве судебные органы не признают предпроверочную работу мероприятием налогового контроля. Так, например, ФАС Центрального округа в Постановлении от 11.03.2012 N А64–4414/2011 указал на отсутствие оснований полагать, что проведение налоговым органом «предпроверочного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика», осуществляемого в соответствии с внутренними документами налоговых органов, следует квалифицировать в качестве мероприятий налогового контроля.

Отсюда и проблемы в получении в ходе предпроверочного анализа налоговыми органами информации о налогоплательщике, что отражается на качестве проведенной работы. Судебная практика по этой теме неоднозначна.

Закрепление на законодательном уровне предпроверочного анализа необходимо для признания действий налоговых органов при планировании выездных налоговых проверок правомерными и направленными на повышение результативности проводимых выездных налоговых проверок, а не на создание неудобств налогоплательщикам проведением необоснованных мероприятий.

Ранее подход к отбору налогоплательщиков, становящихся объектом выездной налоговой проверки, строился на беглом анализе деятельности налогоплательщиков, а в планы выездных налоговых проверок включались предпочтительно крупнейшие и основные налогоплательщики со значительными показателями доходов, а также налогоплательщики, указанные вышестоящими органами и по мотивированным запросам других налоговых органов. Тематические выездные налоговые проверки по отдельным налогам помогали улучшать показатели налогоплательщиков, повышать охват, сокращать количество задействованных инспекторов и сокращать сроки их проведения по сравнению с выездной налоговой проверкой по всем видам налогов и сборов. Правильная

методика отбора существенно повышает эффективность использования трудовых ресурсов.

Важнейшей составной частью процесса планирования выездных налоговых проверок является формирование информационного массива данных о налогоплательщиках и анализ этой информации. Надо помнить, что конечным результатом должен быть отбор налогоплательщиков, у которых вероятность обнаружения налоговых правонарушений наибольшая. В план выездных налоговых проверок обычно включаются следующие категории налогоплательщиков:

- налогоплательщики, подлежащие обязательной налоговой проверке;
- налогоплательщики, по результатам выездной налоговой проверки которых возможны наибольшие суммы доначисленных налогов.

В настоящее время в Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области имеется специализированный отдел анализа и планирования проверок. Порядок планирования выездных налоговых проверок закрепляется внутренними регламентами и приказами, а процесс отбора налогоплательщиков начинается с формирования списков налогоплательщиков, представляющих налоговую отчетность, далее осуществляется проверка этих налогоплательщиков на принадлежность к критериям риска.

Действующая модель проведения предварительного анализа при планировании выездной налоговой проверки. Критерии Концепции планирования выездной налоговой проверки:

Таблица 7 – Действующая модель проведения Концепции планирования выездной налоговой проверки.

№	Критерии Концепции планирования выездной налоговой проверки.
1	Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности)
2	Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов
3	Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период
4	Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг)
5	Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации
6	Неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы
7	Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели)
8	Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности, и (или) непредставление налоговому органу запрашиваемых документов, и (или) наличие информации об их уничтожении, порче
9	Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами)
10	Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики
11	Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском

Рассмотрим четыре из них, для оценки и анализа риска налогового контроля:

1. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности).

2. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.

3. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

4. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.

В таблице 7 представлены показатели финансово-хозяйственной деятельности организации за 2017г., необходимые для расчета показателей риска.

Таблица 8 – Исходные данные ООО «Аркада» для расчета налоговых рисков за 2017 г.

в тыс.руб

Показатели	2017
Выручка от продажи	3271,697
Себестоимость продукции	19972,000
Прибыль (убыток) от продаж	4828,000
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	510,000
Сумма активов	4296,000
НДС	399,517
Налог на прибыль организации	125,196
Налог на имущество организации	39,180
Земельный налог	3,215
Сумма вычетов по НДС	5766,235
Сумма начисленного НДС	6165,752

Таблица 9 – Расчет темпов роста расходов и доходов организации ООО «Аркада» за 2017гг.

в тыс.руб

	2016	2017	Темп роста, %
Доходы	2879,148	2948,000	102,3
Расходы	2488,100	2360,000	94,8

По исходным данным проведем расчеты по критериям Концепции планирования выездных налоговых проверок.

Таблица 10 – Нормативные и фактические значения критериев налогового риска для ООО «Аркада» за 2017г.

Критерий	Нормативное значение, %	Фактическое значение, %
Налоговая нагрузка	21,3	18,2
Доля вычетов по НДС	≤ 89	93,52
Опережающий темп роста расходов над темпами роста доходов	$T_{расходов} \leq T_{доходов}$	$94,8 \leq 102,3$
Отклонение, как минимум, на 10% уровня рентабельности	Рентабельность продукции: 15,5 Рентабельность активов: 2,2	Рентабельность продукции – 24,1 Рентабельность активов – 11,9

Показатель налоговой нагрузки выше нормативного значения и составляет 18,2%, следовательно, риска для основания выездной налоговой проверки нет.

Фактическое значение налоговой нагрузки значительно превышает нормативного значения. Доля вычета по НДС в 2017 г. составила 93,52%, что выше нормативного значения средней по региону 89%. Фактическое значение налогового вычета больше среднего тем самым необходимо держать ситуацию под контролем. Так как значительное увеличение или уменьшение этого показателя может вывести предприятие в зону риска налоговой проверки.

Рентабельность продукции в 2017 г. составила 24,1, что выше нормативного значения. Рентабельность активов составила в 2017 г. 11,9, что так же выше нормативного значения, в данном случае риска нет, так как фактические показатели выше нормативных.

Предлагаем, помимо тех критериев, которые определены в настоящее время в налоговой инспекции, добавить следующие:

Таблица 11 – Предложенная модель Концепции планирования выездной налоговой проверки.

№	Предложенные критерии Концепции планирования выездной налоговой проверки.
1	неоднократное представление уточненных налоговых деклараций, в которых указана сумма налогов в размере, меньшем заявленного ранее
2	снижение общей суммы исчисленных налоговых платежей при росте полученного дохода

Следовательно, к проанализированным четырём действующим критериям, мы предлагаем к рассмотрению два критерия:

Таблица 12 – Нормативные и фактические значения предложенных критериев налогового риска для ООО «Аркада» за 2017г.

Критерий	Нормативное значение	Фактическое значение
Налоговая нагрузка	21,3%	18,2%
Доля вычетов по НДС	$\leq 89\%$	93,52%
Опережающий темп роста расходов над темпами роста доходов	$T_{расходов} \leq T_{доходов}$	$94,8\% \leq 102,3\%$
Отклонение, как минимум, на 10% уровня рентабельности	Рентабельность продукции: 15,5% Рентабельность активов: 2,2%	Рентабельность продукции – 24,1% Рентабельность активов – 11,9%
Предложенные критерии Концепции планирования выездной налоговой проверки:		
неоднократное представление уточненных налоговых деклараций, в которых указана сумма налогов в размере, меньшем заявленного ранее	Более 2-х раз	4 раза
снижение общей суммы исчисленных налоговых платежей при росте полученного дохода	$\downarrow \sum_{исч.налогов} \uparrow$ дохода	$567108 < 2948000$

Таким образом, по предложенным критериям проведения предварительного анализа выездной налоговой проверки финансово-хозяйствующей деятельности

ООО «Аркада» выявлен риск, который служит основанием проведения выездной налоговой проверки.

Уточним, что принадлежность к какому-либо из вышеуказанных критериев не является основанием для автоматического включения налогоплательщика в план выездных налоговых проверок, вся информация о налогоплательщике и его деятельности рассматривается в комплексе, анализ его финансово-хозяйственной деятельности занимает длительный период времени – от трех месяцев до одного года.

В последние годы стал особенно актуален показатель налоговой нагрузки, который используется в качестве индикатора деятельности не только налоговыми органами и самими налогоплательщиками, но и другими государственными органами и налогоплательщиками, тщательно выбирающими своих контрагентов.

От качества предпроверочной работы зависят трудоемкость, продолжительность и результативность выездных налоговых проверок. Поэтому считаем целесообразным:

- закрепить на законодательном уровне предпроверочный анализ в качестве формы налогового контроля;
- разрешить использование материалов, полученных при проведении предпроверочного анализа, в ходе выездных налоговых проверок как формирующих доказательную базу о наличии налоговых правонарушений либо об их отсутствии.

По результатам выездных налоговых проверок налоговым органом на постоянной основе оценивается качество предпроверочного анализа, выносятся рекомендации для последующих выездных налоговых проверок, предпроверочной работы и использования информации, полученной в ходе тех и других.

Также полагаем целесообразным в целях повышения эффективности отбора и отсева из анализируемого списка налогоплательщиков, не имеющих налоговых рисков, установить обязанность для налогоплательщиков по самостоятельному

расчету налоговых рисков в соответствии с Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок и представлению результатов расчетов в качестве приложения к годовой налоговой отчетности ежегодно до 30 марта. Для участников консолидированной группы налогоплательщиков расчет налоговых рисков в соответствии с Концепцией по всем участникам КГН должен представляться ответственным участником по месту учета. Информация о представленных расчетах должна заноситься в информационные ресурсы ФНС России, а доступ к ней открыт для сотрудников налоговых органов по всей стране.

Другое предложение состоит в том, чтобы анализировать результаты выездных налоговых проверок участников холдингов и групп взаимосвязанных лиц за последние пять лет на рабочих совещаниях ФНС России с представителями налоговых инспекций, проводивших выездные налоговые проверки, рассматривая там же вопрос о целесообразности проведения повторных выездных налоговых проверок, привлечения к ним правоохранительных органов и при наличии оснований передачи соответствующих материалов в органы МВД.

Вышеуказанные изменения позволят оказать положительное влияние на отбор налогоплательщиков и организацию планирования выездных налоговых проверок, а также повысить эффективность их проведения.

Вывод по 3 главе

Таким образом необходимо развивать систему досудебного урегулирования налоговых споров. Что позволит ФНС быстрее решать спорные ситуации, и повысит качество ее работы по предотвращению и выявлению налоговых правонарушений.

ФНС России следует полагаться не только на свои возможности, но и на активное содействие со стороны населения.

Для этого нужно внедрить в практику налогообложения принцип добросовестности и двусторонней ответственности между налоговым органом и налогоплательщиком.

Также следует улучшить регулирование процессов создания, деятельности и закрытия юридических лиц. Более тщательная проверка документов лиц, регистрирующих организации, помогут исключить возможность регистрации фирм-«однодневок».

Совершенствование каждого из рассмотренных направлений контроля позволит улучшить организацию налогового контроля в целом.

В качестве X-меры по повышению эффективности налогового контроля для Межрайонной инспекции ФНС России рассмотрена такая мера, как улучшение процесса планирования выездных налоговых проверок.

От качества предпроверочной работы зависят трудоемкость, продолжительность и результативность выездных налоговых проверок. Поэтому считаем целесообразным:

- закрепить на законодательном уровне предпроверочный анализ в качестве формы налогового контроля;

- в связи с тем, что сроки предпроверочного анализа превышают продолжительность выездной налоговой проверки, утвердить перечень документов, которые налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика и других лиц, располагающих информацией о его деятельности, в ходе предпроверочного анализа;

- разрешить использование материалов, полученных при проведении предпроверочного анализа, в ходе выездных налоговых проверок как формирующих доказательную базу о наличии налоговых правонарушений либо об их отсутствии.

По результатам выездных налоговых проверок налоговым органом на постоянной основе оценивается качество предпроверочного анализа, выносятся рекомендации для последующих выездных налоговых проверок, предпроверочной работы и использования информации.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, финансовый контроль – это деятельность государственных и муниципальных органов, общественных организаций, различных уполномоченных лиц, которая регулируется нормами права, а также связана с проверкой правильности, точности и своевременности формирования, распределения и использования денежных средств, главной целью которой является установление законности и эффективности осуществления финансово–экономической деятельности.

Финансовый контроль является самостоятельным направлением деятельности механизма государства, регулирующего общественные отношения между участниками бюджетного процесса. Основной функцией финансового контроля является обеспечение нормального функционирования бюджетной системы. Проблема организации финансового контроля сложна и многогранна. Основная цель современной России заключается в принятии федеральных законов предотвращающих нарушения при использовании бюджетных средств путем противодействия коррупции, которая будет зависеть от эффективности работы внешнего, внутреннего государственного и муниципального финансового контроля.

В соответствии со ст. 82 НК РФ налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах, установленных Налоговым кодексом РФ.

Налоговый контроль – составная часть финансового контроля, так как денежные отношения, возникающие при формировании и использовании финансовых ресурсов во всех звеньях финансовой системы, являются объектами финансового контроля; органы, осуществляющие налоговый контроль выступают от имени государства; совпадение целей финансового и налогового контроля.

По результатам анализа структуры и динамики налоговых проверок в 2015–2017 гг. можно заключить, что за анализируемый период произошло

существенное снижение проверок, проведенных Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области: общее количество проверок сократилось на 120 или на 7 % по сравнению с 2017 г. В структуре налоговых проверок наибольший удельный вес приходится на камеральные проверки. Количество проведенных камеральных проверок за 2017 г. снизилось на 184 единиц или на 22,3% по сравнению с 2015 г. Количество выездных налоговых проверок снизилось в 2017 г. на 2 единиц или на 11,9 % по сравнению с 2015 г. В 2016 году происходит снижение количества проверок в расчете на одного сотрудника отдела. Количество камеральных проверок в 2016 году по сравнению с 2015 годом уменьшается по всем видам налогов: по НДС происходит уменьшение на 27 проверок или на 3,15%; по налогу прибыль снижение составляет 56 проверок или 6,22%; по иным налогам - снижение на 26 проверок или 26,53%.

В 2017 году по сравнению с 2015 годом наблюдается рост сумм доначисления налогов, пени и санкций по результатам камеральных и выездных проверок на 243437 тыс.руб. или на 24,7%. При этом сумма доначислений по результатам камеральных проверок возросла на 140905 тыс.руб. и составила 332640 тыс.руб. Относительный рост суммы доначислений по результатам камеральных проверок составил 135,74%, т.е. рост, по сравнению с 2015 годом произошел почти в полтора раза. Сумма доначислений по результатам выездных проверок возросла на 268012 тыс.руб. и составила 1101070 тыс.руб. Относительный рост суммы доначислений по результатам выездных проверок составил 32,17%, т.е. рост, по сравнению с 2015 годом произошел на одну треть.

Из общей суммы доначисленных платежей основные доначисления произведены по налогу на добавленную стоимость – 448195 тыс. руб. в 2015 году, 580967 тыс.руб. в 2016 году и 514317 тыс. руб. в 2017 году, при этом доля доначислений по НДС в общей сумме доначислений составляет 46%, 42% и 42,2% соответственно в 2015, 2016 и 2017 году. По налогу на прибыль организаций сумма доначислений составила 302044 тыс. руб. (31 %) в 2015 году,

373479 тыс.руб. (27%) в 2016 году и 332640 тыс.руб. в 2017 году. Необходимо отметить рост доначислений по иным налогам в 2016 году по сравнению с 2015 годом на 204711 тыс.руб. или на 91,35% и доначислений за 2017 год по сравнению с 2015 годом – 61036 тыс.руб. Доля доначислений по иным налогам также показывает рост и составляет 41% в 2017 году. В целом по доначисленным сумма можно заключить, что происходит рост сумм доначислений по всем видам налогов в 2016 году по сравнению с 2015 годом.

По результатам выездных и камеральных налоговых проверок в бюджет поступило (взыскано) дополнительно начисленных платежей на сумму 728308 тыс. руб., что на 0,87 %, или на 6357 тыс. руб. меньше, чем в 2015 г. и на 7231 больше чем в 2017 г. Уровень взыскания налоговых платежей по результатам выездных и камеральных налоговых проверок, решения по которым вступили в силу, составил 52,7 %, тогда как в 2015 году этот показатель составлял 75,4%. Указанная тенденция свидетельствует о том, что финансовые результаты налоговых проверок в 2017 году по сравнению с 2015 и 2016 годами значительно ухудшаются

В ходе дипломной работы были определены основные направления совершенствования налогового контроля для Межрайонной инспекцией ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области.

В качестве X–меры по повышению эффективности налогового контроля для Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области рассмотрена такая мера, как улучшение процесса планирования выездных налоговых проверок.

БИБЛОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Нормативно-правовые акты

- 1 Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ).
- 2 Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (с изм. и доп. от 12.04.2014).
- 3 Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 N 14-ФЗ (с изм. и доп. от 12.04.2014).
- 4 Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 N 195-ФЗ (с изм. и доп. от 05.05.2014).
- 5 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (с изм. и доп. от 26.03.2014).
- 6 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (с изм. и доп. от 01.01.2014).
- 7 Таможенный кодекс Таможенного союза (с изм. и доп. от 08.05.2015).
- 8 Закон РФ от 21.03.1991 N 943-1 (ред. от 03.07.2016) «О налоговых органах Российской Федерации».
- 9 Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов.
- 10 Письмо Минфина России от 25.05.2012 N 03-03-06/1/278 «Об обязанности налогоплательщика по хранению документов, подтверждающих объем понесенных убытков».

Книги, монографии статьи в научных журналах

- 11 Афанасьева Л.В. Проблемы налогового контроля: учеб, пособие / Л.В. Афанасьева. – Челябинск: Изд-во СПБГЭУ, 2014. – №33. – 204 с.
- 12 Баумштейн С.Н. Налоговая система России: проблемы, анализ, решение: учеб, пособие / С.Н. Баумштейн. – Москва: Электрон, 2015. – 388 с.

- 13 Грачева Е.Ю. Финансовый контроль: учебник / под ред. Е.Ю. Грачевой – Москва: Издательский дом «Камерон», 2014. – 270 с.
- 14 Евстигнеева Е.Н. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство: учебник для бакалавров всех форм обучения по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / под ред. Е.Н. Евстигнеевой – Челябинск: Мысль, 2014. – 399 с.
- 15 Карогод В.С. Налоги и налогообложение: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Аудит и налоговый учет» / под ред. В.С. Карогод, В.В. Худолеева. – Москва: ФОРУМ, 2014. – 169 с.
- 16 Комарова Е.И. Развитие налогового контроля в России и оценка его эффективности // Современные проблемы науки и образования. – 2015. – № 1 С.12
- 17 Коростелев М. И. Когда налоговики пришли с проверкой / М.И. Коростелев // Налоги и финансовое право. – 2016. – № 88. – С. 95-100
- 18 Костылев К.О. Налоговые системы развитых стран мира: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Налоги и аудит» / под ред. К.О. Костылева – Москва: Издание «Правовая культура», 2014. – 421 с.
- 19 Куклина Ю.А. Финансовый контроль: учеб, пособие / Ю.А. Куклина. – Москва: Издательский дом «Камерон», 2014. – 170 с.
- 20 Лахов В.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации: учебник / под ред. В.В. Лахова. – Москва: Книжный мир, 2015. – 258 с.
- 21 Лобанов А.В. Налоговый контроль: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Налоги и аудит» / под ред. А.В. Лобанова – Челябинск: Право, 2014. – 409 с.
- 22 Лобанов А.В. О содержании и формах налогового контроля / А.В. Лобанов // Налоговый курьер. – 2014. – № 202 – С. 205-219.
- 23 Лыкова Л.Н. Налоги и налогообложение в России: учебник / Л.Н. Лыкова – Москва: Дело, 2014. – 259

Электронные источники

- 24 Официальный публикатор государственных документов «Российская газета»: <http://www.rg.ru/> (дата обращения: 16.02.2018).
- 25 Официальный сайт Министерства Финансов: <http://www.minfin.ru/> (дата обращения: 27.01.2018).
- 26 Интернет-энциклопедия «Википедия» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://ru.wikipedia.org/> (дата обращения: 29.01.2018).
- 27 Справочно-правовая система «Гарант» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/> (дата обращения: 20.01.2018).
- 28 Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 20.01.2018).
- 29 Электронный ресурс «Российский налоговый портал» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/> (дата обращения: 30.01.2018)
- 30 Фридкин Л.Б. За что мы не любим метод начисления [Электронный ресурс] // Л.Б. Фридкин. Электрон, журнал. – Экономическая газета. – 2017. – Режим доступа – <https://neg.by/novosti/otkrytj/za-chto-my-ne-lyubim-metod-nachisleniya> (дата обращения: 10.02.2018).