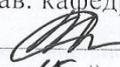


Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет экономический
Кафедра экономической безопасности и экспертизы
Специальность 38.05.01 – Экономическая безопасность
Специализация: Экономико-правовое обеспечение экономической безопасности

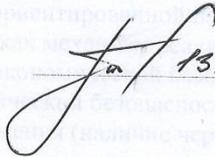
ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав. кафедрой

 Е.С. Рычкова
« 15 » 02 2019 г.

ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

на тему: Налоговые риски в региональной системе экономической безопасности

Исполнитель
студент группы 578 - узс

 13.02.2019г.

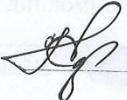
А.А. Трошин

Руководитель
доцент, кан.экон.наук

 15.02.2019

Е.С. Рычкова

Нормоконтроль

 15.02.2019

Н.Б. Калинина

Рецензент

 13.02.2019г.

Е.А. Михайлов

Благовещенск 2019

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет экономический

Кафедра экономической безопасности и экспертизы

УТВЕРЖДАЮ
Зав.кафедрой Е.А.Рычкова

« _____ » _____

З А Д А Н И Е

К выпускной дипломной работе (проекту) студента Трошина Антона Алексеевича

1. Тема выпускной дипломной работы Налоговые риски в региональной системе экономической безопасности

(утверждено приказом от 06.11.2018г. № 2651-уч)

2. Срок сдачи студентом законченной работы (проекта) 13.09.2019г.

3. Исходные данные к выпускной квалификационной работе
Налоговый паспорт Амурской области, прогнозы социально-экономического развития Амурской области, формы налоговой отчетности

4. Содержание выпускной дипломной работы (проекта) (перечень подлежащих разработке вопросов

Теоретические аспекты риск – ориентированной налоговой политики государства
Федеральная налоговая служба как механизм реализации региональной политики государства в сфере экономической безопасности

Проблемы обеспечения экономической безопасности в налоговой сфере Амурской области

5. Перечень материалов приложения (наличие чертежей, таблиц, графиков, схем, программных

продуктов, иллюстративного материала и т.п.)
Приложение налоговая отчетность, прогноз социально экономического развития.

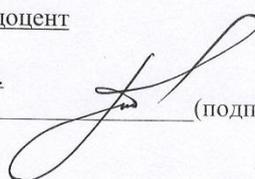
6. Консультанты по выпускной дипломной работе (проекту) (с указанием относящихся к ним разделов) _____

7. Дата выдачи задания 10.09.2018г.

Руководитель выпускной дипломной работы (проекта)

Рычкова Евгения Сергеевна, канд. эконом. наук, доцент

Задание принял к исполнению (дата) 10.09.2018г.


(подпись студента)

РЕФЕРАТ

Дипломная работа содержит 119 с., 22 рисунка, 18 таблиц, 42 источника, 5 приложений.

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ БЕЗОПАСНОСТЬ, НАЛОГОВЫЕ РИСКИ, РИСК-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ ПОДХОД, НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА, НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ, НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ, НАЛОГОВЫЙ ПОТЕНЦИАЛ, НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

Предметом исследования являются методики и основные подходы к анализу налоговой политики Амурской области в целях обеспечения экономической безопасности на основе риск - ориентированного подхода в налоговом администрировании.

Объектом исследования является процесс реализации риск - ориентированного подхода в региональной налоговой политике Амурской области.

Основной целью дипломной работы является формирование механизма обеспечения экономической безопасности на современном этапе развития экономики с учетом региональных особенностей.

При написании работы использованы общепринятые статистические приемы исследования: графический, табличный, сравнения, относительных и абсолютных величин, табличного отражения данных и др.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	6
1 Теоретические аспекты риск – ориентированной налоговой политики государства	10
1.1 Сущность и особенности региональной налоговой политики	10
1.2 Содержание риск-ориентированной налоговой политики, ее задачи, принципы и основные элементы	16
2 Федеральная налоговая служба как механизм реализации региональной политики государства в сфере экономической безопасности	35
2.1 Основные факторы, определяющие уровень экономической безопасности региона в налоговой сфере	35
2.2 Анализ эффективности и результативности деятельности налоговых органов Амурской области	43
3 Проблемы обеспечения экономической безопасности в налоговой сфере Амурской области	53
3.1 Основные направления налоговой политики Амурской области на 2019 – 2021 гг.	53
3.2 Актуальные проблемы администрирования неналоговых доходов бюджета	62
3.3 Налоговые льготы в системе экономической безопасности	67
3.4 «Налоговые разрывы» в системе администрирования доходов регионального бюджета	71
Заключение	85
Библиографический список	91
Приложение А Отчетность федеральной налоговой службы за 2015 - 2017 г	96
Приложение Б Прогноз основных характеристик консолидированного бюджета Амурской области на 2019 год и плановый пе-	

риод 2020 и 2021 годов	102
Приложение В Прогноз консолидированного бюджета Амурской области	104
Приложение Г Социально-экономическая характеристика региона	106
Приложение Д Прогноз социально-экономического развития Амурской области на 2019 год и плановый период 2020 и 2021 годов	108

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Актуальной проблемой реализации налоговой политики на субфедеральном уровне является наличие неопределенности в достижении ее целей и задач, что вызвано зависимостью реализации функций в сфере налогообложения от положений федерального бюджетного и налогового законодательства, а также от изменений в финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, в том числе вследствие ухудшения макроэкономической ситуации. В связи с этим важными задачами налоговой науки и практики являются повышение устойчивости бюджетно-налоговой системы Российской Федерации на региональном уровне управления и снижение неопределенности при реализации налоговой политики субъектов Российской Федерации. Решение указанных задач возможно посредством перехода от управления проблемами к управлению рисками. В Послании Президента РФ Федеральному собранию от 01.03.2018 поставлена задача: «В течение двух лет перевести всю систему контроля и надзора на риск–ориентированный подход».

Степень разработанности темы исследования.

Теоретические аспекты использования инструментов риск–ориентированного подхода в государственном управлении рассматриваются в работах Майбурова, И.А. Шабаетова Р. Э., Коростелкиной И. А Окунь А С Кириченко Т.В.

Широкое освещение в научных работах получили исследования бюджетных рисков в части формирования налоговых доходов, в том числе определение сущности и разработка методов оценки таких рисков. Основные исследования в данной области проведены в частности, Колесникова О.С., Ряховский Д.И., Хочуев В.А., Цепелев О.А., Аюповой С.Г., Перко Н.В., Соломко И.М., Соляниковой С.П., Тишутинной О.И.

Решение указанных задач возможно посредством перехода от управления проблемами к управлению рисками

Природа налоговых рисков государства, реализуемая его субъектами, специфика их применения в условиях современной российской налоговой системы, а также способы идентификации, оценки и регулирования нашли отражение в работах Богданова А.С., Яшина - Мошонкина А. В., Шувалова Е.Б., Башкировой Н.Н., Пинской М.Р., Чужмаровой С.И.

Применительно к субъекту исследования-Амурской области особо следует выделить работы группы молодых ученых из Амурского государственного университета-Колесниковой О.С., Какаулиной М.О., Цепелева О.А., посвященные вопросам теневой экономики, вопросам реализации налогового потенциала.

Высоко оценивая результат работы упомянутых выше ученых, считаем целесообразным отметить необходимость дальнейших исследований в области формирования и реализации налоговой политики конкретного региона с точки зрения обеспечения его экономической безопасности, особо учитывая существенные изменения в налоговом администрировании в связи с широким внедрением риск-ориентированного подхода и новых технологий в организации контрольной работы.

Необходимость решения поставленной задачи определила тему настоящей дипломной работы и перечень решаемых задач.

Цели и задачи исследования. Целью дипломной работы является реализация положений риск-ориентированного подхода в налоговой политике субъекта федерации и управления им, а также оценки, анализа и регулирования налоговых рисков субъекта федерации, в т. ч. в части налоговых льгот, контроля налоговых разрывов и учета неналоговых платежей при оценке бюджетной нагрузки на бизнес.

Для достижения поставленной цели в дипломной работе решались следующие задачи:

- оценка применения инструментов риск–ориентированного подхода при проведении субъектом налоговой политики, обосновав недостаточность применяемых способов преодоления негативных явлений в сфере реализации налоговой политики;
- сформировать основы базовых понятий системы управления налоговыми рисками на региональном уровне;
- обосновать механизм внедрения управления налоговыми рисками в практическую деятельность органов власти субъектов федерации;
- оценить эффективность региональной налоговой политики и сформулировать направления совершенствования региональной налоговой политики с целью повышения экономической безопасности.

Предметом исследования является процесс управления налоговыми рисками, в т. ч. методики риск–ориентированного подхода к анализу налоговой политики Амурской области в целях обеспечения экономической безопасности региона.

Объектом исследования является механизм реализации региональной налоговой политики Амурской области и влияние данного процесса на экономическую безопасность региона.

Степень достоверности, апробация и внедрение полученных результатов.

Достоверность результатов и выводов дипломной работы подтверждается обширной подборкой работ отечественных ученых и нормативных правовых актов Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, а также использовании в работе большого массива статистических, в том числе межведомственных, данных, характеризующих отдельные показатели реализации налоговой политики в Амурской области.

Новизна материалов дипломной работы заключается в обобщении положений и рекомендаций по формированию региональной налоговой политики, анализу и оценке ее структурных параметров, обеспечивающей экономическую безопасность региона, в т. ч. оценке неналоговых платежей, оценке налоговых разрывов, налоговых льгот.

Практическая значимость исследования заключается в том, что основные положения и выводы, полученные в ходе исследования, предложения по формированию современного налогового инструментария обеспечения экономической безопасности региона могут быть использованы федеральными и региональными органами управления при выработке алгоритма и технологий использования средств и методов повышения эффективности налоговой политики; в практической деятельности Федеральной налоговой службы России, ее структурных подразделений с целью повышения эффективности их деятельности.

Информационную основу дипломной работы представляют официальные данные Министерства финансов, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации

Структура и объем дипломной работы определены целью, задачами и логикой исследования. Работа имеет традиционную структуру и включает в себя введение, основную часть, состоящую из 3 глав, заключение, библиографический список.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РИСК – ОРИЕНТИРОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

1.1 Сущность и особенности региональной налоговой политики

Налоговая политика, являясь одним из основных инструментов регулирования экономики, во многом определяется системой существующих общественных отношений¹. Соответственно, она выступает инструментом для решения основных социально-экономических и общественно-политических задач, стоящих перед государством. Налоги и сборы являются главным источником формирования доходов бюджета, выполнение расходных статей в значительной степени зависит от эффективной налоговой политики, при этом установленные нормы налогового права являются элементом планирования, регулирования контроля государственных налоговых доходов. Проблемы обеспечения экономической безопасности государства вызваны различными факторами, действующими, в том числе и на региональном уровне². Отсюда следует, что эффективное функционирование налоговой системы любого региона – важный элемент обеспечения экономической безопасности всего государства. Одной из приоритетных задач в сфере обеспечения экономической безопасности региона является разработка комплексных мер, направленных на создание эффективно функционирующей региональной налоговой системы, и механизма их реализации»³

Переход России к рыночному способу ведения хозяйства потребовал налоговой политики, с помощью которой можно было эффективно управлять экономикой, учитывая государственные и региональные интересы, а также интересы отдельно взятого муниципального образования и его жителей⁴.

¹ Ахмедова Э.С., Рамазанова Б.К. Налоговая политика: сущность и элементы // Теория и практика общественного развития. 2013. № 3. С. 191–193.

² Анисимов А.Л., Ширпужев С.В. Формирование налогового инструментария обеспечения экономической безопасности региона // Управленец. 2017. № 3(67). С. 25–30.

³ Анисимов А.Л., Ширпужев С.В. Формирование налогового инструментария обеспечения экономической безопасности региона // Управленец. 2017. № 3(67). С. 25–30.

⁴ Богданов А.С. Формирование налоговой политики региона с целью обеспечения его экономической безопасности: дис. ... канд. экон. наук. Орел, 2014. С. 56-80.

Излишняя, на наш взгляд, централизация полномочий в части формирования и функционирования региональной налоговой системы на федеральном уровне влечет за собой снижение самостоятельности регионов, их способности концентрировать ресурсы необходимые субъектам РФ для выполнения возложенных на них функций, делает затруднительным управление налоговыми доходами собственного бюджета. Федеральное законодательство предоставляет налоговые льготы и вычеты по региональным налогам - это является причиной излишнего перераспределения денежных средств с помощью межбюджетных трансфертов, ослабляя финансовую устойчивость регионального бюджета»⁵.

Хотя налоговая политика региона воздействует на региональную экономику, как правило, в ней не принимаются во внимание особенности регионального социально-экономического развития, не учитывается «рыночная специализация» субъекта, его производственный потенциал. «Налоговая стратегия» выбирается без учета региональных особенностей и перспектив социально-экономического развития конкретного субъекта. Изменение хозяйственных связей существенное влияние на соотношение налоговых доходов регионов, что требует отдельного «налогового» анализа и учета в ходе процесса разработки и реализации налоговой политики региона.⁶ Основные направления региональной налоговой политики в части собственного налогового регулирования»⁷ следующим образом:

- определение элементов каждого регионального налога, уплачиваемого в данном субъекте;
- разработка, внесение изменений и дополнений в региональное налоговое законодательство.

Основные направления региональной налоговой политики требуют реше-

⁵ 2 Богданов А.С. Формирование налоговой политики региона с целью обеспечения его экономической безопасности: дис. ... канд. экон. наук. Орел, 2014. С 43-56.

⁶ Богданов А.С. Формирование налоговой политики региона с целью обеспечения его экономической безопасности: дис. ... канд. экон. наук. Орел, 2014. С 54-76.

¹³ Анисимов А.Л., Ширпужев С.В. Формирование налогового инструментария обеспечения экономической безопасности региона // Управленец. 2017. № 3(67). С. 25–30.

ния следующих задач:

- улучшить существующие и разработать дополнительные механизмы повышения эффективности хозяйственной деятельности, которые способствуют увеличению региональной налоговой базы;

- оптимизировать соотношение фискальной, регулирующей и стимулирующей функций налогов и сборов;

- рационально использовать возможности действующего налогового законодательства в целях повышения регионального налогового потенциала для достижения необходимого уровня бюджетной обеспеченности субъекта.

К действиям, обосновывающим проведение именно такой налоговой политики региона, следует отнести:⁸

- формулирование приоритетных стратегических целей региональной налоговой политики, вытекающих из задач социально-экономического развития регион. Разработку направлений, а также конкретных организационных форм и методов, через которые будут достигаться поставленные цели, и решаться соответствующие задачи;

- анализ и прогнозирование налоговых поступлений.

Указанные действия позволят сформировать налоговую систему субъекта, соответствующий механизм управления обосновать объективную необходимость внесения дополнений и изменений в налоговое законодательство, разработать новые механизмы (инструменты) реализации налоговой политики региона.⁹ Формирование эффективной системы обеспечения налоговой безопасности является одной из приоритетных задач как для страны в целом, так и для отдельных ее регионов, субъектов хозяйствования.

Налоговые отношения, складывающиеся в стране, имеют огромное значение для развития и поддержания экономики. Поэтому вопросы обеспечения налоговой безопасности сейчас имеют особую значимость и актуальность.

Определяя сущность налоговой безопасности, можно сказать, что она

⁹ Орлова Е.Н. Региональная налоговая политика: границы самостоятельности и формы проявления // Известия ИГЭА. 2014. № 2(94). С. 22–31.

представляет собой состояние защищенности налоговой системы, при котором обеспечивается сбор налогов и налоговых платежей, предусмотренных налоговым законодательством, реализация налогового контроля, а также противостояние факторам, нарушающим стабильное развитие всей системы.

Критерий налоговой безопасности представляет оценку системы налогообложения с точки зрения выполнения главных функций налогов и налогообложения. Базовым критерием системы налоговой безопасности является эффективная комбинация стабильности и максимума налоговых поступлений в бюджет страны.

Налоговая безопасность является составной частью финансовой безопасности наряду с бюджетной, валютной, инфляционной безопасностью, а также безопасностью сферы финансово-денежного обращения. Но при этом налоговая безопасность представляет собой относительно новое самостоятельное направление экономических исследований.

В настоящее время на уровне Правительства РФ уже предприняты попытки по решению этих проблем. Так, на совещании с членами кабинета министров президент России В.В. Путин поручил вывести из теневой экономики 30 млн., россиян, а это, согласно статистике РАНХиГС, около 40 % от общей численности экономически активного населения (76,5 млн. чел.). Также президент отметил, что объем не облагаемых налогом доходов составляет практически четверть ВВП страны¹⁰.

В этой связи было принято решение о реформировании всей сферы контрольно-надзорной деятельности.

Во-первых, разработана стратегия по совершенствованию контрольной и надзорной деятельности. Так, Правительством утвержден план мероприятий ("дорожная карта") по совершенствованию контрольно-надзорной деятельности в Российской Федерации на 2016 - 2017 гг.

Во-вторых, внесены изменения, направленные на сокращение давления на

¹⁰ Дивина, Л.Э. Налоговая составляющая экономической безопасности Российской Федерации / Л.Э. Дивина // Российское предпринимательство. 2014. № 8. С. 39-45.

бизнес, а в некоторых случаях - освобождение субъектов малого предпринимательства от проверок, так называемые надзорные каникулы.

Федеральным законом от 13 июля 2015 г. N 246 внесена специальная [ст. 26.1](#) "Особенности организации и проведения в 2016 - 2018 годах плановых проверок при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля в отношении субъектов малого предпринимательства".

Согласно с 1 января 2016 г. не проводятся плановые проверки в отношении юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, отнесенных к субъектам малого предпринимательства, за исключением юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, осуществляющих виды деятельности, перечень которых устанавливается Правительством РФ» Еще одно важное изменение, которое появилось в Федеральном законе N 294 - ФЗ, это новая статья 8.1, предусматривающая применение риск–ориентированного подхода при организации государственного контроля (надзора). При этом внесенные изменения в части риск–ориентированного подхода при осуществлении государственного контроля (надзора) применяются с 1 января 2018 г. «...планируется продолжить реализацию комплекса мер по улучшению администрирования доходов бюджетной системы, в том числе за счет дальнейшей цифровизации налогового администрирования и интеграции всех источников информации и потоков данных в единое информационное пространство с последующей автоматизацией ее анализа на основе внедрения современных технологий обработки больших массивов.

При этом особое внимание будет уделено повышению собираемости налога на доходы физических лиц и страховых взносов, а также созданию единой информационной среды налоговых и таможенных органов включая единый механизм сквозного контроля на всех этапах оборота импортных товаров, под-

лежащих прослеживаемости. Особенностью системы прослеживаемости будет являться полностью электронный документооборот счетов-фактур и универсального передаточного документа между уполномоченным федеральным органом исполнительной власти по созданию, внедрению и сопровождению национальной системы риск - ориентированного подхода и налогоплательщиками, в том числе применяющими специальные режимы налогообложения, при продаже импортных товаров».

Налоговая политика влияет на уровень экономической безопасности по трем направлениям:

- в качестве финансового обеспечения бюджетных расходов;
- формирования социально-ориентированной бюджетной политики и решения проблемы несбалансированности бюджета;
- как фактор зависимости государства от налогоплательщиков и регионов¹¹.

Таким образом, налоговая система включена в систему экономической и финансовой безопасности, во-первых, как ресурсный фактор, находящийся в руках государства, во-вторых, как инструмент воздействия на экономические и социальные процессы, в-третьих, как фактор обратной связи и зависимости государства от налогоплательщиков и территорий. В налогах и налоговой политике необходимо видеть две стороны: ресурсы и инструмент обеспечения экономической и финансовой безопасности, с одной стороны, и фактор риска и зависимости – с другой.¹² Роль налогов как позитивна, так и негативна. Как ресурсный фактор налоги могут оборачиваться для государства и средством обеспечения безопасности (рост налогового потенциала), и фактором усиления угроз и рисков (утрата налогового потенциала в силу объективных и субъективных причин)».¹³

¹¹ Шувалова Е.Б. Налоговые аспекты экономической безопасности в Российской Федерации. // Экономика, Статистика и Информатика. 2016. № 3. С. 39.

¹² В.К. Сенчагов. Экономическая безопасность России: Общий курс: Учебник Под ред. В.К. Сенчагова . 2-е изд. - М.: Дело,2005. С. 896.

¹³ Экономическая безопасность России. Общий курс. Ред. В.К. Сенчагова. М., 2012. С. 47.

1.2 Содержание риск – ориентированной налоговой политики, ее задачи, принципы и основные элементы

Существование взаимосвязи между субъектом и объектом налоговой безопасности определяет формирование и развитие процесса управления налоговыми отношениями как системы. Основные элементы налоговой безопасности, а также способы их воздействия друг на друга в системе налоговой безопасности приведены на рисунке 1.

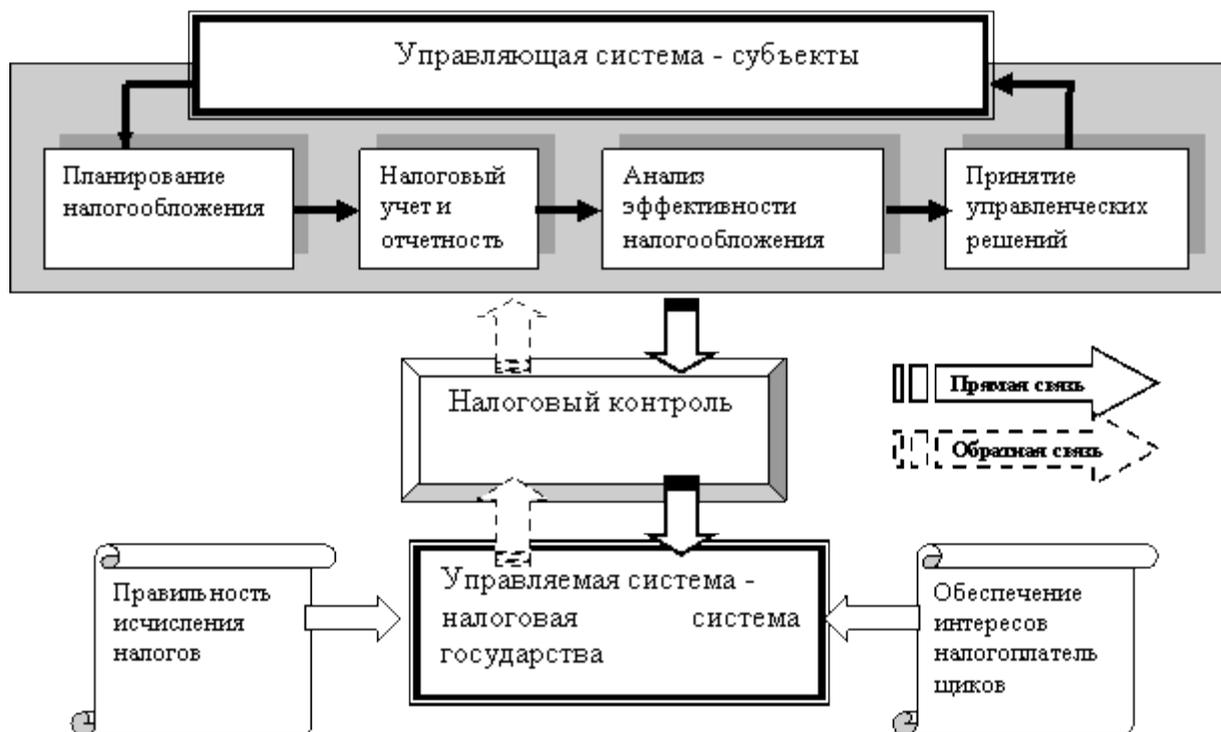


Рисунок 1 – Схема системы налоговой безопасности

Адаптация существующих и разработка новых методов обеспечения налоговой безопасности основывается на использовании институциональных и инфраструктурных механизмов регулирования (рисунок 2). На современном этапе, когда в мировой экономике происходят кризисно–деструктивные процессы, институциональные методы являются главным направлением в методологии налоговой безопасности. Кроме того, создаются предпосылки для сравнительно-правового анализа налоговой безопасности в ретроспективном и перспективном развитии, поскольку введение налоговых нормативных актов на

разных этапах развития экономики влечет за собой возникновение новых налоговых отношений и, как следствие, детерминирует необходимость создания безопасных условий для всех участников таких отношений.

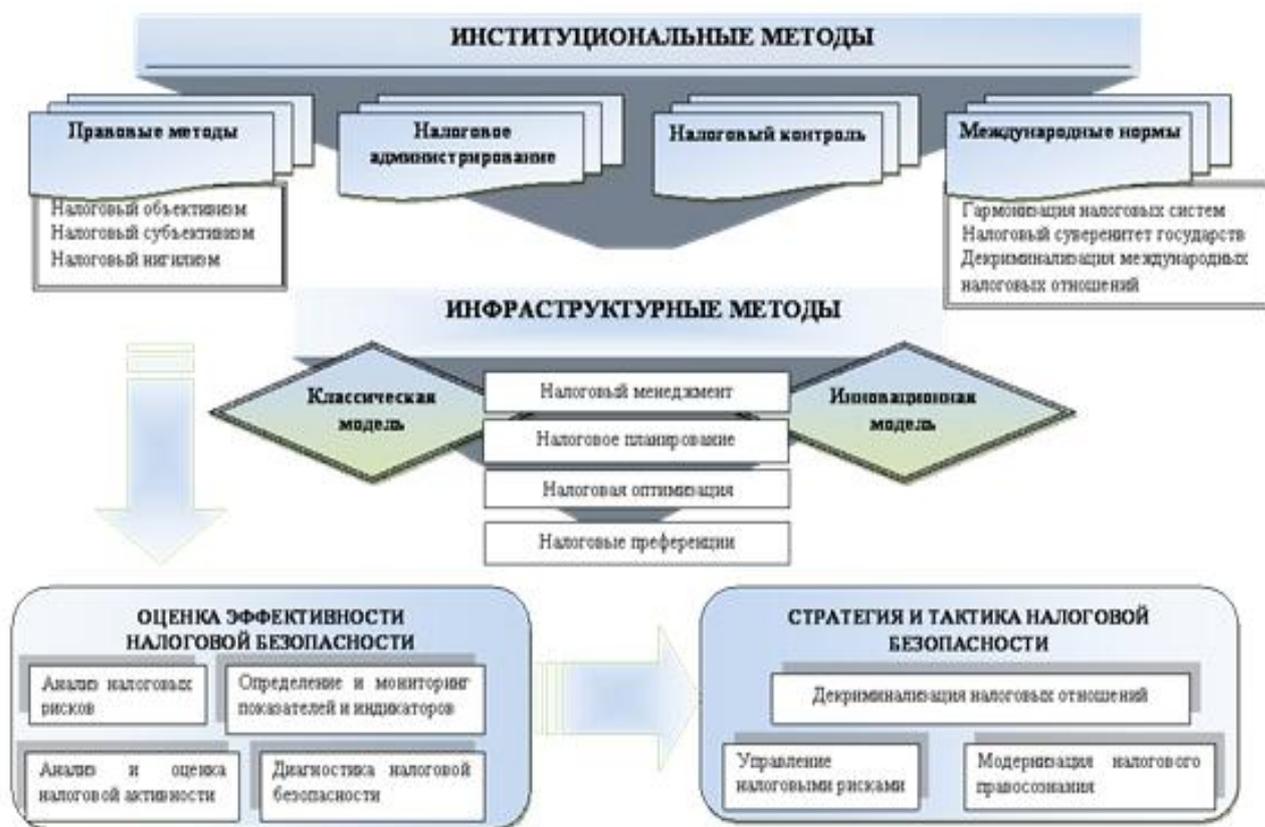


Рисунок 2 – Методология обеспечения налоговой безопасности государства, общества и бизнеса

Правовая методология налоговой безопасности представляет собой систематизированную совокупность правовых методов и средств, которые регулируют налоговую систему и обеспечивают защиту всем участникам налоговых отношений в различных сферах социально-экономической жизни общества и государства на долгосрочный период».

С позиции риск–ориентированного подхода налоговую политику можно рассматривать как комплексный процесс формирования налоговых политик разного уровня, определяющих сопоставимость экономических интересов государства и налогоплательщиков, способствующих гармонизации входя-

щих и исходящих налоговых потоков и характеризующихся критериями результативности и издержек налоговой системы.

В частности, на субфедеральном уровне формируется региональная налоговая политика, которая представляет собой комплекс социально-экономических, финансовых, организационно-правовых мероприятий по формированию региональной системы налогообложения в целях обеспечения доходной части регионального бюджета, реализации целевых социально-экономических программ и достижения иных эффектов.

Параметры налоговой политики, устанавливаемые регионами России, и методология составления рейтинга.

Для оценки сложившегося уровня региональной налоговой политики, роли и места региона был проанализирован рейтинг региона на основании данных опубликованных в «Рейтинг эффективности региональной налоговой политики по итогам 2017 года».

Для исследования были выбраны следующие полномочия в сфере налоговой политики, которыми в 2017 году регионы могли воспользоваться и которые могли оказать ощутимый эффект на их доходы:

- переход к расчету налога на имущество организаций от кадастровой стоимости по объектам торговой и офисной недвижимости переход к расчету налога на имущество физических лиц от кадастровой стоимости объектов установление стоимости патента для мигрантов с учетом региональных особенностей рынка труда установление повышенной налоговой ставки по транспортному налогу на легковые автомобили с мощностью более 250 л.с. предоставление налоговых льгот;
- развитие патентной системы налогообложения работа с налоговой задолженностью.

Результаты оформлены в таблице 1.

Таблица 1 – Параметры налоговой политики, устанавливаемые регионами России и методология составления рейтинга регионов

Мера налоговой политики	Методология составления рейтинга
1	2
<p>1 Переход к расчету налога на имущество организаций (НИО) от кадастровой стоимости по объектам торговой и офисной недвижимости (возможно с 2015 года)</p>	<p>Шаг 1. Присуждение баллов. Кадастровая стоимость объектов выше балансовой, и такой переход обеспечивает рост налоговой базы, поэтому</p> <ul style="list-style-type: none"> - 30 баллов присуждается региону, который с 2015 года ввел расчет НИО от кадастра по торговой и офисной недвижимости - 0 баллов присуждается региону, который не ввел расчет НИО от кадастра ни по одному виду недвижимости <p>остальным регионам присуждается 5 баллов за каждый вид недвижимости (торговая и офисная), по которому был введен расчет НИО от кадастра, за каждый год применения такого расчета</p> <p>Шаг 2. Корректировка баллов. НИО от кадастра облагаются только объекты недвижимости, включенные в региональный перечень, поэтому:</p> <ul style="list-style-type: none"> • региону, который в год применения расчета НИО от кадастра не утвердил перечень, баллы за этот год не присуждаются • региону, который установил завышенные ограничения по площади объектов для включения в перечень (более 5 000 м²), и таким образом существенно сократил перечень, присуждается только половина возможных баллов за каждый год действия такого ограничения <p>Пример: В Алтайском крае введен расчет НИО от кадастра по торговой и по офисной недвижимости с 2016 года (т.е. применялся в 2016 и 2017 годах и не применялся в 2015 году), соответственно, Алтайскому краю присуждается 20 баллов (10 баллов за оба вида недвижимости в 2016 году+10 баллов за оба вида недвижимости в 2017 году). В Алтайском крае перечень утвержден на 2016 год и 2017 год, ограничение по площади объектов для включения в перечень не установлено, соответственно, баллы не корректируются</p>
<p>2 Переход к расчету налога на имущество физических лиц (НИФЛ) от кадастровой стоимости объектов (возможно с 2015 года)</p>	<p>Кадастровая стоимость объектов выше инвентаризационной, и такой переход обеспечивает рост налоговой базы, поэтому:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 30 баллов присуждается региону, который с 2015 года ввел расчет НИФЛ от кадастра - 20 баллов присуждается региону, который с 2016 года ввел расчет НИФЛ от кадастра - 10 баллов присуждается региону, который с 2017 года ввел расчет НИФЛ от кадастра - 0 баллов присуждается региону, который не ввел расчет НИФЛ от кадастра
<p>3 Установление стоимости патента для мигрантов с учетом региональных особенностей рынка труда</p>	<p>Повышение коэффициента приводит к повышению доходов региона, поэтому:</p> <ul style="list-style-type: none"> 30 баллов присуждается региону, который установил коэффициент для расчета стоимости патента выше 2 20 баллов присуждается региону, который установил коэффициент для расчета стоимости патента от 1,5 до 2 10 баллов присуждается региону, который установил коэффициент для расчета стоимости патента от 1 до 1,5 0 баллов присуждается региону, который не установил коэффициент для расчета стоимости патента
<p>4 Установление налоговой ставки по транспортному налогу на легковые автомобили с мощностью двигателя более 250 л.с.</p>	<p>Повышение ставки приводит к повышению доходов региона, поэтому:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 30 баллов присуждается региону с самой высокой налоговой ставкой (150 р./л.с.) - 0 баллов присуждается региону с самой низкой налоговой ставкой (30 р./л.с.) - остальным регионам баллы присуждаются пропорционально установленной ставке

Продолжение таблицы 1

1	2
<p>5 Предоставление налоговых льгот</p>	<p>Шаг 1. Распределение регионов по категориям в зависимости от объема льгот, дотаций и госдолга:</p> <p>значительный объем льгот – более 2% от налоговых и неналоговых доходов консолидированного бюджета региона (далее – доходы региона) (медианное значение)</p> <ul style="list-style-type: none"> - незначительный объем льгот – менее 2% от налоговых и неналоговых доходов региона - нет льгот – менее 0,1% от налоговых и неналоговых доходов региона - дотационный регион – более 1% от налоговых и неналоговых доходов региона - недотационный регион – дотации отсутствуют или составляют менее 1% от налоговых и неналоговых доходов региона - высокий уровень госдолга – более 50% от налоговых и неналоговых доходов региона (медианное значение) - низкий уровень госдолга – менее 50% от налоговых и неналоговых доходов региона <p>Шаг 2. Баллы распределяются в указанных ниже диапазонах в зависимости от уровня дотаций и уровня госдолга региона. Введение региональных налоговых льгот позволяет региону привлекать и стимулировать бизнес, поддерживать социально-значимые организации и социально-незащищенные группы населения. При этом налоговые льготы должны предоставляться за счет собственных средств, а не за счет дотаций или госдолга, поэтому:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 30 баллов присуждается региону, у которого нет льгот - от 22,5 до 30 баллов присуждается недотационному региону с низким уровнем госдолга вне зависимости от объема предоставляемых льгот - от 15 до 22,5 баллов присуждается недотационному региону с высоким уровнем госдолга <p>или дотационному региону с низким уровнем госдолга, который предоставляет незначительный объем льгот</p> <ul style="list-style-type: none"> - от 7,5 до 15 баллов присуждается недотационному региону с высоким уровнем госдолга или дотационному региону с низким уровнем госдолга, который предоставляет значительный объем льгот - от 0 до 7,5 баллов присуждается дотационному региону с высоким уровнем госдолга, который предоставляет незначительный объем льгот - 0 баллов присуждается дотационному региону с высоким уровнем госдолга, который предоставляет значительный объем льгот <p>Шаг 3. Корректировка баллов. Баллы, присужденные региону, в котором уровень дотаций или уровень госдолга превышает налоговые и неналоговые доходы региона, уменьшаются на 3,75.</p>
<p>6 Развитие патентной системы налогообложения (ПСН)</p>	<p>Применение ПСН гарантирует стабильность налоговых поступлений от индивидуальных предпринимателей.</p> <p>Присуждение баллов по данному параметру зависит от двух критериев:</p> <ul style="list-style-type: none"> - дифференциация размера потенциального годового дохода индивидуального предпринимателя* - доля индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения
<p>6.1 Дифференциация размера потенциально-годового дохода индивидуального предпринимателя</p>	<p>Дифференциация повышает гибкость ПСН и, следовательно, привлекательность для индивидуальных предпринимателей, поэтому:</p> <p>16 баллов присуждается региону, который ввел дифференциацию по всем возможным параметрам</p> <p>0 баллов присуждается региону, который не ввел дифференциацию ни по одному параметру</p>
	<p>остальным регионам баллы присуждаются в зависимости от количества используемых параметров дифференциации – по 2 балла за каждый</p>
	<p>В исследовании рассматривалось использование регионами возможности дифференциации по наиболее распространенным в 2017 году видам предпринимательской деятельности (торговля, аренда недвижимости и автотранспортные перевозки):</p> <p>по количеству объектов (для торговли и аренды недвижимости)</p>

1	2
7 Работа с налоговой задолженностью	Работа с налоговой задолженностью отражает заинтересованность региона в получении доходов от имеющихся источников: чем активнее регион работает с задолженностью, тем больше его доходы. Присуждение баллов по данному параметру зависит от двух критериев: - прирост налоговой задолженности за 1 год (на 01.01.2018 по сравнению с 01.01.2017) отношение налоговой задолженности к налоговым доходам региона
7.1 Прирост налоговой задолженности за год	- Сокращение задолженности увеличивает доходы региона, поэтому - 15 баллов присуждается региону с самым сильным снижением налоговой задолженности за год - 0 баллов присуждается региону с самым сильным приростом налоговой задолженности за год - остальным регионам баллы присуждаются пропорционально приросту/снижению налоговой задолженности за год
7.2 Отношение налоговой задолженности к налоговым доходам региона	Отношение налоговой задолженности к налоговым доходам региона отражает эффективность работы региона с задолженностью, поэтому: - 15 баллов присуждается региону с самым низким отношением налоговой задолженности к налоговым доходам региона - 0 баллов присуждается региону с самым высоким отношением налоговой задолженности к налоговым доходам региона - остальным регионам баллы присуждаются пропорционально отношению налоговой задолженности к налоговым доходам региона

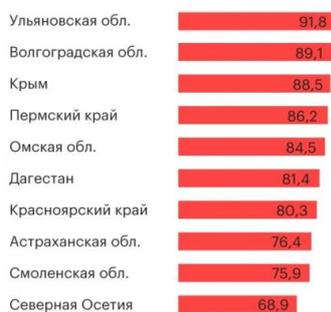
Рейтинг эффективности налоговой политики регионов

2017 год, общий балл по семи параметрам

Лидеры



Отстающие



Источник: PwC

© PBC, 2018

Рисунок 3 – Рейтинг эффективности налоговой политики России в 2017 году

Результаты рейтинга третий год подряд подтверждают тезис, что неротационные регионы и регионы с незначительным уровнем дотаций (менее 1 % от налоговых и неналоговых доходов региона) используют больше полномочий в сфере налоговой политики, чем дотационные. Среднее количество баллов в итоговом рейтинге составило 148 баллов в неротационных регионах и 121 балл в дотационных регионах.

Пять лидирующих в рейтинге регионов (Москва, Республика Башкортостан, Сахалинская область, Новосибирская область) набрали высокие баллы по большинству оцениваемых параметров, в том числе:

- в первый возможный год (2015) перешли к расчету налога на имущество организаций от кадастровой стоимости объектов хотя бы по одному виду недвижимости;

- в первый возможный год (2015) перешли к расчету налога на имущество физических лиц от кадастровой стоимости объектов;

- установили высокую ставку по транспортному налогу для мощных легковых автомобилей 3 из 5 регионов (Москва, и Сахалинская область) получили практически максимальные баллы по показателю.

Предоставление налоговых льгот», так как они предоставляют льготы за счет собственных средств – т.е. практически не имеют дотаций (менее 1 % от налоговых и неналоговых доходов региона) и имеют низкий уровень госдолга (менее 10 % от налоговых и неналоговых доходов региона).

Во всех лидирующих регионах налоговая задолженность за год снизилась, а доля задолженности в налоговых доходах регионов – ниже медианного значения (8 %).

Москва и Республика Башкортостан третий год подряд занимают в рейтинге лидирующие позиции, Сахалинская область – второй год, что может говорить о системной работе этих регионов над своей налоговой политикой.

Пять набравших наименьшее количество баллов регионов (Республика Северная Осетия – Алания, Смоленская область, Красноярский край, Республика Дагестан, Астраханская область) не воспользовались большинством пол-

номочий: не перешли к расчету налога на имущество организаций по торговой и офисной недвижимости и налога на имущество физических лиц от кадастровой стоимости объектов либо перешли не в первый возможный год (2015), установили на среднем или ниже среднего уровня стоимость патента для мигрантов.

Также эти регионы получили невысокие баллы по показателю «Предоставление налоговых льгот» по разным причинам: все регионы (кроме Республики Дагестан) предоставляют значительный объем льгот (выше медианного значения в 2 %), но при этом имеют разный уровень дотаций и госдолга.

В Республике Дагестан, Республике Северная Осетия – Алания и Смоленской области зафиксирован прирост налоговой задолженности за год, а также в целом наблюдается значительный размер налоговой задолженности – более 20 % от налоговых доходов региона (медианное значение – 8 %), поэтому регионам присуждены невысокие баллы по показателю «Работа с налоговой задолженностью».

Регионы из данной группы за 3 года составления рейтинга не поднимались выше 74 места.

Регионы, получающие серьезные дотации из федерального бюджета, по всей видимости, не имели достаточных стимулов для работы с собственной налоговой базой, собственными налогоплательщиками. Таким регионам не удалось найти правильный баланс между желанием пополнить бюджет, необходимостью поддерживать экономический рост и обеспечивать социальную стабильность и конкуренцию.

Данный вывод косвенно поддерживается результатами анализа политики федерального центра последних лет, который стал стимулировать сверх дотационные регионы вести более осмотрительную бюджетно-налоговую политику: с 2017 года регионы, получающие дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности, должны заключать соглашение с Минфином России. Соглашение предусматривает, что регион реализует ряд мер по оздоровлению государственных финансов, в том числе проводит оценку налоговых льгот и отме-

няет неэффективные. Регионам, не выполнившим условия соглашения, распределяется меньше дотаций.

Также прорабатываются поощрительные меры: в 2018 году был разработан проект методики по распределению дотаций, формируемых за счет прироста налога на прибыль в федеральный бюджет в 2018 - 2020 гг. В проекте методики определяется, что такие дотации будут распределяться между регионами в зависимости от суммы прироста налога на прибыль.

Однако таких мер для справедливого распределения дотаций может оказаться недостаточно, особенно в связи с усиливающейся тенденцией на централизацию налоговых доходов, в т. ч. передаче федеральному бюджету дополнительного 1 % налога на прибыль организаций, ранее зачислявшегося в бюджеты регионов. Также опасения вызывает нарастающий уравнительный тренд дотационной политики, в результате которого после распределения дотаций у активно развивающихся низко дотационных регионов уровень доходов на душу населения зачастую оказывается ниже, чем у высоко дотационных.

В рейтинг по итогам 2017 года был добавлен новый показатель – работа с налоговой задолженностью. Несмотря на то, что работа с задолженностью – задача налоговых органов, регион может оказывать налоговым органам помощь в работе по сбору задолженности и недопущению ее роста, например, организовать информационную кампанию, собирать комиссии по урегулированию задолженности, организовывать работу с судебными приставами, мировыми судьями и налоговыми органами.

Кроме того, на динамику задолженности влияет осмотрительность регионов при определении налоговых ставок. Заведомо высокие налоговые ставки, установленные без учета фактических возможностей налогоплательщиков к уплате налогов, ожидаемо приводят к росту налоговой задолженности: традиционно строгость российских законов смягчается необязательностью их исполнения.

Наиболее высокие баллы по новому показателю получили регионы с наибольшим количеством налогоплательщиков, как физических, так и юридиче-

ских лиц. В таких регионах плотность населения является относительно невысокой, а количество юридических лиц, особенно представителей крупного бизнеса, относительно небольшим. Это такие регионы, как Чукотский АО, Магаданская область, Сахалинская область и Ямало-Ненецкий АО.

Высокие баллы по этому показателю получили Архангельская область, Ульяновская область, Республика Татарстан, в которых зафиксировано серьезное снижение задолженности за год (более 8 %), а также в целом наблюдается небольшой размер задолженности (не более 5 % от налоговых доходов региона).

Налоговая политика влияет на уровень экономической безопасности по трем направлениям:

- в качестве указанного финансового обеспечения расходов государства, формирования социально ориентированной бюджетной политики и решения проблемы несбалансированности бюджета;

- как инструмент регулирования экономических и социальных процессов;

- как фактор зависимости государства от налогоплательщиков и регионов¹⁴.

Налоговая система включена в систему экономической и финансовой безопасности, во-первых, как ресурсный фактор, находящийся в руках государства, во-вторых, как инструмент воздействия на экономические и социальные процессы, в-третьих, как фактор обратной связи и зависимости государства от налогоплательщиков и территорий. В налогах и налоговой политике необходимо видеть две стороны: ресурсы и инструмент обеспечения экономической и финансовой безопасности, с одной стороны, и фактор риска и зависимости – с другой.

Ключевыми свойствами налогового риска субъекта федерации являются:

- причинно-следственный характер возникновения рискованных ситуаций;

¹⁴ Шувалова Е.Б. Налоговые аспекты экономической безопасности в Российской Федерации. // Экономика, Статистика и Информатика. 2016. № 3. С. 39.

- неограниченный характер возможных социально-экономических явлений, которые могут стать факторами налоговых рисков;
- вероятностный характер проявления риска;
- негативный характер последствий проявления рисков;
- наличие внешних источников риска, ухудшающих реализацию целей и задач субъектов федерации в бюджетной и налоговой сферах.

Объектом налогового риска выступает материальный или нематериальный объект, по отношению к которому может быть проявлен определенный налоговый риск, в том числе: доходная часть бюджета субъекта федерации, налоговая нагрузка хозяйствующих субъектов, осуществляющих деятельность на территории региона, система льгот по налогам и сборам, установленных законодательством субъекта федерации. Субъектами налоговых рисков субъектов федерации являются финансовые, экономические службы.

В процессе изучения основ системы управления налоговыми рисками был проведен анализ, имеющихся в научной литературе концепций определения категории риск, а также сравнительный анализ подходов к определению понятий налоговый риск, налоговый риск государства и бюджетный риск в части формирования доходов бюджета.

В результате в целях настоящего исследования сформулировано следующее определение: налоговый риск субъекта федерации – вероятность возникновения обстоятельств, препятствующих достижению плановых целей и задач налоговой политики государства, реализуемой субъектом федерации, вследствие неблагоприятных социально-экономических явлений». Достижение результатов, предполагается, осуществляется органами государственной власти определенного субъекта федерации исходя из актуальной ситуации региона.»¹⁵ В настоящее время во всех органах, уполномоченных в области государственного контроля (надзора) завершается переход на новые принципы контрольной работы - риск-ориентированный подход, который предполагает концентрацию

¹⁵ Шабаев, Р. Э.. Совершенствование методов оценки и регулирования налоговых рисков субъектов Российской Федерации: дисс. ... канд. экон.наук], 2018. С. 34-67.

ограниченных финансовых ресурсов в зонах высокого риска для предотвращения законодательства в соответствующей сфере ответственности и одновременно снижение административной нагрузки на добросовестных хозяйствующих субъектов. Своим рождением система управления рисками обязана, прежде всего, банковскому сектору, который (в отличие от прочих областей хозяйства) регулярно принимает на себя риски с целью получения вознаграждения за их несение. Подобная специфика деятельности побуждает банки, страховщиков, управляющие компании инвестиционных фондов не избегать рисков, минимизировать их, а управлять ими и измерять для установления адекватных цен на свои финансовые услуги (что влияет на ставки по кредитам, стоимость ценных бумаг, размер страховых премий). Профессиональной оценкой рисков в финансовых компаниях занимаются специализированные подразделения, чьей задачей является исключительно риск-менеджмент.

Схожесть работы отделов по управлению рисками и служб внутреннего аудита (внутреннего контроля) привела к тому, что постепенно РОП проник в традиционный аудит, а оттуда и в прочие виды контроля и надзора, включая государственный. Параллельно (поскольку в сфере контроля (надзора) точные методы измерения оказались явно избыточными) произошло упрощение методов оценки рисков, переориентация с экономико-математических моделей на другие (например, экспертные), доступные большинству специалистов. Так, если точность оценки риска профессиональными финансистами доходит до десятых, сотых долей процента, в обычном контроле (надзоре) достаточно проранжировать риски по группам (например, высокая, средняя или низкая степень риска) что позволило приемам риск-менеджмента проникнуть во все сферы контроля.

Основная задача риск-ориентированного подхода вне зависимости от области его применения состоит в достижении поставленных целей за счет снижения рисков. Высокую популярность РОП (по сравнению с традиционным контролем) обеспечивает его сосредоточенность на зонах повышенного риска, что позволяет вовремя принять превентивные меры, выявить и устранить слабые места и тем самым избежать негативных последствий реализации риска».

Обобщение научных публикации позволило обобщить принципы РОП (таблица 2).

Таблица 2 – Принципы риск - ориентированного подхода

Принцип РОП	Характер проявления
Распределение ресурсов	Ресурсы распределяются не равномерно, а с учетом размера риска (это касается как частоты, так и глубины проверки)
Соразмерность	Принимаемые контролером меры адекватны рассчитанному риску
Гибкость	Регулярная переоценка риска исходя из новых факторов и угроз
Законность	Действие (бездействие) контролера основано на документально зафиксированной
Открытость	Критерии оценки и классы риска открыты для подконтрольных лиц

Базой основанного на риске подхода является оценка рисков, призванная обеспечить понимание проверяющим уязвимости к риску проверяемого объекта. Как отмечалось выше, оценить риски не обязательно сложно (с применением электронных систем), но в любом случае оценка должна быть адекватной характеру и объему деятельности проверяемого субъекта (подразделения, участка работы). Например, основанный на риске подход в государственном контроле проявится в том, что в отношении небольшого по размеру хозяйствующего субъекта надзорный орган при проверке может ограничиться самой простой процедурой оценки рисков. И, напротив: к многофилиальному хозяйствующему субъекту будет применена более сложная, комплексная процедура оценки рисков.

В таблице 3 дана характеристика усиленной (ослабленной) проверки в зависимости от уровня риска».

Таблица 3 – Характер контроля в зависимости от уровня риска

Оценка рисков	Уровень риска	
	Повышенный	Пониженный
Характер мониторинга	Ежедневный мониторинг, мониторинг «вручную», частый анализ информации, выявлениестораживающих признаков, доведение результатов мониторинга до руководства	Установление пороговых значений, меньшая частота мониторинга, использование автоматизированных систем
Характер проверки	Получение и изучение дополнительной информации, использование ее для оценки риска	Получение меньшего объема информации и (или) проведение менее глубокой проверки, более поздняя по времени проверка

Применение основанного на риске подхода при организации государственного контроля (надзора) закреплено ст. 8.1 Федерального закона от 26.12.2008 № 294 - ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» (далее – Закон № 294-ФЗ). Основная цель РОП – оптимальное использование трудовых, материальных и финансовых ресурсов, задействованных при осуществлении государственного контроля (надзора), снижение издержек контролируемых лиц и повышение результативности деятельности органов государственного контроля (надзора).

РОП представляет собой метод организации и осуществления государственного контроля (надзора), при котором выбор интенсивности (формы, продолжительности, периодичности) проведения мероприятий по контролю, профилактике нарушения обязательных требований определяется отнесением объекта к определенной категории риска либо определенному классу (категории) опасности.

Постановлением Правительства РФ от 17.08.2016 № 806 утверждены Правила отнесения деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей и (или) используемых ими производственных объектов к определенной категории риска или определенному классу (категории) опасности, а также установлен перечень видов государственного контроля

Для реализации РОП в госконтроле (надзоре) применяются следующие категории риска или классы опасности (таблица 4).

Таблица 4 – Категории риска или классы опасности

Категории риска	Классы (категории) опасности	Особенности осуществления мероприятий по контролю
Чрезвычайно высокий	1	Плановая проверка проводится один раз в период, предусмотренный положением о виде государственного контроля (надзора)
Высокий	2	
Значительный	3	
Средний	4	Плановая проверка проводится не чаще одного раза в период, предусмотренный положением о виде государственного контроля (надзора)
Умеренный	5	
Низкий	6	Плановые проверки не проводятся

Критерии отнесения объектов государственного контроля (надзора) к категориям риска учитывают тяжесть и вероятность потенциальных негативных последствий невыполнения обязательных требований. Оценка тяжести таких последствий проводится с учетом:

- возможной степени тяжести потенциальных случаев причинения вреда;
- возможной частоты возникновения и масштаба распространения потенциальных негативных последствий в рамках подобных случаев;
- трудности преодоления возникших негативных последствий возможного несоблюдения обязательных требований.

При оценке вероятности негативных последствий несоблюдения лицом обязательных требований анализируется имеющаяся в распоряжении органов государственного контроля (надзора) информация о результатах ранее проведенных проверок этого лица и назначенных административных наказаниях за нарушение обязательных требований.

Наибольший опыт и лучшую практику в использовании РОП в нефинансовом секторе имеет ФНС Точкой отсчета здесь стало принятие Концепции системы планирования выездных налоговых проверок. С утверждением данной концепции критерии оценки рисков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных проверок, стали открытыми, что позволило налогоплательщикам снижать частоту этих проверок, демонстрируя ответственное поведение.

При использовании риск–ориентированного подхода периодичность и объем проверок зависят исключительно от масштабов рисков. Для потенциальных нарушителей это оборачивается повышенным контролем, а для добросовестных лиц – пониженным вниманием контролеров (вплоть до его отсутствия).

Наиболее ярко РОП проявляется в контроле НДС. Особенность НДС заключается в том, что это возмещаемый налог. При определенных условиях налогоплательщик может рассчитывать на получение средств из бюджета, что создает соблазн для незаконного обогащения. Уклонение от уплаты НДС с помощью фирм - «однодневок» лидирует среди прочих налоговых схем по размеру ущерба, наносимого бюджету. Неудивительно, что налоговики применили РОП в борьбе именно с этим видом нарушений.

Для выявления незаконных операций по возмещению НДС из бюджета ФНС разработала системы управления рисками – «Автоматизированную систему контроля НДС» (СУР АСК НДС) и «Автоматизированную систему контроля НДС-2» (СУР АСК НДС - 2). С помощью второй системы в автоматическом режиме идет распределение налогоплательщиков – юридических лиц, представивших декларации по НДС, на три группы налогового риска: высокий, средний, низкий. Результаты оценки СУР АСК НДС-2 призваны исключить возмещение НДС недобросовестными налогоплательщиками, установить очередность и перечень мероприятий налогового контроля, а также выявить выгодоприобретателей по налоговым схемам.

Развивая риск-ориентированный подход, налоговая служба разработала Порядок определения объема документов, подлежащих истребованию в разрезе кодов операций. В нем разъяснены особенности истребования документов при камеральной проверке деклараций по НДС. Например, если налогоплательщик заявит льготу по НДС в части образовательных услуг, камеральная проверка декларации по НДС будет проведена следующим образом.

Неудивительно, что налоговики применили РОП в борьбе именно с этим видом нарушений.

Таблица 5 – Порядок истребования документов в зависимости от уровня риска

Уровень налогового риска	Характеристика налогоплательщика	Условия определения объема документов, подлежащих истребованию в разрезе кодов операций
Высокий	Налогоплательщик имеет признаки организации, используемой для получения необоснованной налоговой выгоды, не имеет достаточных ресурсов (активов) для ведения соответствующей деятельности, не исполняет свои налоговые обязательства или исполняет их в минимальном размере	Обязательное истребование 40 % документов во всех случаях
Средний	Налогоплательщик, не отнесенный в группу с высоким или низким налоговым риском	Истребуется 40 % документов, если льгота заявлена впервые или предыдущая камеральная проверка выявила нарушения. Истребуется до 10 % общего объема документов при отсутствии нарушений при предыдущей проверке. Истребуется до 5 % документов при представлении формы типовых договоров и отсутствии нарушений при предыдущих проверках. Документы могут не истребоваться, если заявлена одна и та же льгота в течение четырех налоговых периодов подряд и нарушений при этом не выявлено
Низкий	Налогоплательщик ведет реальную финансово-хозяйственную деятельность, своевременно и в полном объеме исполняет свои налоговые обязательства перед бюджетом, обладает соответствующими ресурсами (активами), его деятельность может быть проверена плановым выездным налоговым контролем	Истребуется 40 % документов, если предыдущая камеральная проверка выявила нарушения. Истребуется до 10 % общего объема документов, если льгота заявлена впервые. Истребуется до 5 % документов, если льгота заявлена впервые и при этом предоставлены формы типовых договоров. Документы могут не истребоваться, если заявлена одна и та же льгота в течение трех налоговых периодов подряд без нарушений

Согласно отчета ФНС РФ, в результате проводимого в стране направления на сокращение числа контрольных мероприятий, за 2017 год количество выездных проверок снизилось на 22,6 %. Доначислено налогов по результатам ВВП на 12 % меньше, чем в 2016 году, однако при этом эффективность каждой выросла на 14,8 %. Такой противоречивый результат стал возможен в связи с тем, что доля малоэффективных выездов с доначислениями до 2 млн снизилась на 18,6 %.

В два раза (до 56,1 млрд.) вырос уровень поступлений в бюджет в результате аналитической работы, проводимой без назначения проверочных меропри-

ятий. В целом, по результатам работы Федеральной налоговой службы за 2017 год, в бюджет дополнительно поступило 279,2 млрд., что на 16,2 % больше, чем в 2016 году.

Вывод по 1 разделу.

В условиях изменения организационных и технологических условий осуществления контрольной работы налоговых органов обоснована возможность и необходимость применения риск-ориентированного подхода при реализации субъектами федерации бюджетной, налоговой, таможенной и тарифной политики с целью снижения издержек налогового администрирования при опережающих темпах роста доходов всех уровней бюджетной системы и, на этой основе, снижения налоговых рисков и повышения экономической безопасности.

Установлено, что к приоритетным задачам налоговой политики, реализуемой регионами, относятся: повышение качества бюджетного прогнозирования, направленное на обеспечение формирования налоговых доходов регионального бюджета в запланированном объеме, достижение экономической эффективности предоставляемых налоговых льгот и улучшение налогового климата для ведения бизнеса в регионах. Для решения указанных задач применяются методики прогнозирования налоговых доходов бюджета, а также стимулированию хозяйствующих субъектов, направленному на привлечение инвестиций, развитие малого и среднего предпринимательства, создание высокоэффективных производств, ускорение модернизации и обновление производственных фондов.

С этой целью, по результатам проведенного анализа выявлено, что имеются препятствия при реализации задач налоговой политики по следующим причинам:

– отсутствие системного подхода и четко сформированных методов анализа и оценки факторов, влияющих на уровень налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов, поскольку достаточно много платежей, уплачиваемых хозяйствующими субъектами не учитываются и не регулируются налоговым законодательством;

– формальным характером применяемых в ряде регионов методик прогнозирования налоговых поступлений, что требует расширения практики учета «налоговых разрывов» не только в контрольной работе, но и в налоговом планировании;

– оценки эффективности налоговых льгот, в т. ч. определение результатов завершенного периода, а не оценка потенциальной эффективности налоговых льгот в будущих периодах.

2 ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА КАК МЕХАНИЗМ РЕАЛИЗАЦИИ РЕГИОНАЛЬНОЙ ПОЛИТИКИ ГОСУДАРСТВА В СФЕРЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

2.1 Основные факторы, определяющие уровень экономической безопасности региона в налоговой сфере

В разделе 1 отмечалось, что налоговая безопасность региона предусматривает осуществление такой налоговой политики, которая ориентировалась бы, прежде всего, на реализацию экономических интересов региона.

Стабильность экономического развития региона и проявления рисков в управлении территориальным развитием исследованы нами путем анализа ежегодных индексов физического объема валового регионального продукта как основного макроэкономического показателя, используемого при оценке налогового потенциала, уровня экономической безопасности.

Объем валового регионального продукта в Амурской области (далее ВРП) в 2016 году, составил 287,6 млрд. руб., что в сопоставимых ценах ниже уровня предыдущего года на 1,4 %. Замедление прироста ВРП в 2016 году связано с сокращением прироста добавленной стоимости в добыче полезных ископаемых, обрабатывающих производствах и торговле.

Таблица 6 – Динамика и состав ВРП Амурской области

показатели	2016 отчет	2017 отчет	2018 оценка	2019 прогноз базовый	2020 прогноз базовый	2021 прогноз базовый	ср. годовой темп прироста, %
1	2	3	4	5	6	7	8
Валовой региональный продукт (по состоянию на 01.01.), млрд. руб.	287,6	310,8	336,2	371,9	398,5	426,5	8.20
Индекс физического объема вrp (по состоянию на 01.01.2017), %	98,6	102,9	104,6	102,4	104,0	103,1	0.90
Индекс промышленного производства (%)	93,6	101,9	100,0	100,0	102,9	103,0	1.93
Добыча металлических руд в " (%) к предыдущему году	86,3	113,3	89,25	106,25	101,8	101,8	3.36
Индекс производства по виду деятельности "производство и распределение электроэнергии, в % к предыдущему году	120,5	96,4	97,8	98,4	105,6	101,3	-3.46

Продолжение таблицы 6

1	2	3	4	5	6	7	8
Объем продукции сельского хозяйства (млрд. руб.)	52,8	62,2	58,9	63,1	67,6	72,5	6.55
Оборот розничной торговли (млрд. руб.)	153,9	161,65	168,51	178,05	187,96	199	5.27
Внешнеторговый оборот (млн. долларов США)							
Экспорт товаров (млн. долларов США)	340,2	308,6	327,5	348,92	362,01	413,67	3.99
Импорт товаров (млн. долларов США)	165,3	207,9	240,1	261,4	284,83	329,7215 3,93	14.81
Инвестиции в основной капитал (млрд. руб.)	128,5	186,	192,73	203,2	279,11	149,7	3.10

Доминирующими видами экономической деятельности в структуре ВРП области являются транспорт и связь, занимающие 16,3 % ВРП, и добыча полезных ископаемых, удельный вес которой в ВРП составляет 15,8 %.

На строительство приходится 13,1 % ВРП, оптовую и розничную торговлю – 11,0 %, сельское хозяйство – 8,0 %, производство электроэнергии, – 7,3 %, обрабатывающие производства – 3,4 %, прочие производства – 25,1 %.

В 2017 году получено 310,8 млрд. руб. ВРП, что в сопоставимых ценах сложилось выше уровня 2016 года на 2,9 %. Рост производства обеспечен увеличением валовой добавленной стоимости в таких видах деятельности, как строительство (116,0 % к уровню 2016 года), транспортировка и хранение (115,0 %), добыча полезных ископаемых (113,3 %), сельское хозяйство (112,9 %), оптовая и розничная торговля (102,2 %).

К концу 2018 года ожидается получить ВРП в размере 336,2 млрд. руб., что в сопоставимых ценах выше уровня 2017 года на 4,6 %. Ожидается рост ВРП от 371,9 млрд. руб. в 2019 году по базовому варианту до 426,5 млрд. руб. в 2021 году по базовому варианту.

Рост обеспечит увеличение грузооборота транспорта и объемов строительства за счет реализации крупных инвестиционных проектов: трансграничного мостового перехода в районе городов Благовещенск (РФ) – Хэйхэ (КНР),

магистрального газопровода «Сила Сибири», Амурского ГПЗ.

Второй группой макроэкономических показателей тесно связанных с уровнем экономической безопасности на региональном уровне и поступлениями в бюджетную систему является использование трудовых ресурсов.

Среднегодовая численность населения Амурской области в 2017 году составила 800,1 тыс. чел. За 2017 год жителей области стало меньше на 3,3 тыс. чел., или на 0,4 % (уменьшение за 2016 год на 3,9 тыс. чел.). Общее снижение численности населения на 37 % обусловлено превышением числа умерших над числом родившихся и на 63 % – миграционным оттоком из области.

Согласно прогнозным расчетам, численность населения Амурской области (в среднегодовом исчислении) в 2018 году составит 797,4 тыс. чел. и уменьшится в 2019 году до 796,0 тыс. чел., в период 2020 – 2021 годов увеличится до 797,3 тыс. чел. На рост данного показателя в большей степени повлияет миграционный приток населения за счет реализации на территории области крупных инвестиционных проектов и создания новых рабочих мест с высоким уровнем оплаты труда.

По оценке, к концу 2018 года реальные располагаемые денежные доходы населения составят 101,0 %. По прогнозу, в период 2019 – 2021 годов реальные располагаемые денежные доходы населения в среднем составят 102,2 % при среднегодовом росте денежных доходов населения на 106,2 %, обязательных платежей и разнообразных взносов – на 105,8 %.

Численность лиц, не имеющих работы или доходного занятия, активно его ищущих и готовых приступить к работе, которые в соответствии с методологией МОТ классифицируются как безработные, в 2017 году насчитывала 24,3 тыс. чел. и уменьшилась за год на 0,3 тыс. человек (на 1,2 %). Риска роста уровня безработицы за счет высвобождений работников из организаций области не отмечалось.

Таблица 7 – Динамика основных показателей, определяющих уровень налоговых поступлений и экономической безопасности региона

Показатель	2016 отчет	2017 отчет	2018 оценка	2019 прогноз базовый	2020 прогноз базовый	2021 прогноз базовый	ср. годовой темп прироста, в %
Фонд начисленной заработной платы работников списочного состава и внешних совместителей организаций (по состоянию на 01.01.2018) (млрд. руб.)	111,13	122,63	140,87	154,38	163,89	174,29	9.42
Численность рабочей силы (экономически активного населения) (тыс. чел.)	414,0	413,6	426,99	436,34	432,0	428,75	0.70
Занятые (тыс. чел.)	389,4	389,3	401,8	410,6	406,6	403,6	0.72
Безработные (тыс. чел.)	24,6	24,3	25,19	25,74	25,4	25,15	0.44
Количество налогоплательщиков в регионе (единиц)	934459	936953					
Количество юридических лиц, сведения о которых содержатся в ЕГРЮЛ (кроме прекративших свою деятельность) (единиц)	15739	14883					
Количество физических лиц (единиц)	918730	922070					
из них:							
количество индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, сведения о которых содержатся в егrip (кроме прекративших свою деятельность) (единиц)	19877	19544					
из них - индивидуальных предпринимателей (единиц)	18829	18472					
количество субъектов малого и среднего предпринимательства на 10.08.201_ г. (единиц)	25889	26571					

Приведенные показатели характеризуют регион как средний в РФ по объемам производства и имеющий значительные риски в обеспечении реального сектора рабочей силой соответствующей квалификации, продолжающийся отток населения подтверждает этот вывод. Для бюджетной системы региона в части мобилизации доходов.

Бюджетная система области представлена областным бюджетом, бюджетами 9 городских округов, 20 муниципальных районов и 257 сельских (город-

ских) поселений.

Структура налоговых доходов консолидированного бюджета области на протяжении последних лет практически не меняется. Основными бюджетобразующими налоговыми доходами остаются налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц, акцизы по подакцизным товарам и имущественные налоги.

Таблица 8 – Прогноз социально-экономического развития региона на 2019 - 2021 годы (извлечение)

Показатели	Единица измерения	2016 отчет	2017 отчет	2018 оценка	2019 Прогноз базовый	2020 Прогноз базовый	2021 Прогноз базовый	Ср. годовой темп Прироста, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Валовой региональный продукт	Млрд. руб.	287,6	310,8	336,2	371,9	398,5	426,5	8.20
Темп роста валового регионального продукта	В процентах к предыдущему году в сопост. ценах	98,6	102,9	104,6	102,4	104,0	103,1	0.92
Индекс-дефлятор объема ВРП	В процентах к предыдущему году	105,1	105,0	103,4	104,2	103,0	103,0	-0.40
Инвестиции в основной капитал	Млрд. руб.	129,8	186,6	192,7	203,2	279,1	149,7	2.89
Консолидированный бюджет Амурской области:								
Доходы субъекта РФ	Млрд. руб.	57,8	58,1	61,3	50,1	53,4	57,1	-0.24
Налоговые и неналоговые доходы, всего								
Налоговые доходы консолидированного бюджета РФ, всего	Млрд. руб.	44,6	47,8	48,9	48,1	51,9	55,6	4.51
В т. ч.								
Налог на прибыль организаций	Млрд. руб.	10,0	10,5	9,0	9,1	10,2	12,3	4.23
Налог на доходы физических лиц	Млрд. руб.	15,8	17,2	19,5	19,8	21,0	22,3	7.13
Налог на добычу полезных ископаемых	Млрд. руб.	1,8	1,6	1,0	1,2	1,3	1,3	-6.30
Акцизы	Млрд. руб.	3,0	2,4	2,9	3,1	3,2	3,3	1.92
Налоги при применении УСНО	Млрд. руб.	1,4	1,7	2,1	2,0	2,1	2,1	8.
Налог на имущество физических лиц	Млрд. руб.	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	8.45
Налог на имущество организаций	Млрд. руб.	6,6	7,4	8,1	8,0	9,1	9,5	7.56

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Налог на игорный бизнес	Млрд. руб.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Транспортный налог	Млрд. руб.	0,9	1,0	9,9	1,0	1,0	1,0	2,13
Земельный налог	Млрд. руб.	0,7	0,9	0,7	0,7	0,7	0,7	0,0
Неналоговые доходы	Млрд. руб.	3,0	3,8	3,4	2,0	1,9	1,8	-9,71

Чтобы определить самые значимые для исследования на территории Амурской области налоговые доходы и платежи, рассчитаем удельный вес налоговых поступлений в 2017 году и отобразим его на рисунке 4.



Рисунок 4 – Структура налоговых и неналоговых поступлений, платежей, сборов по Амурской области в 2017 году

Налог на прибыль занимает наибольшую долю среди налогов – 49 %, следующий за ним наибольший удельный вес имеет НДФЛ, он составил 31 % от общей суммы налогов и сборов. 17 % пришлось на Налоги на имущество. Наименьший удельный вес в данной структуре занимает государственная пошлина, и НДС, они составили в общей доле менее 1 %. Неналоговые доходы так же составили менее 1 %, но это только те неналоговые доходы, которые ад-

министрируют налоговые органы.¹⁶

Для оценки качества налогового администрирования необходимо провести анализ поступления налоговых доходов, администрируемых ФНС по Амурской области. Для наглядности представим данные на рисунке 5.

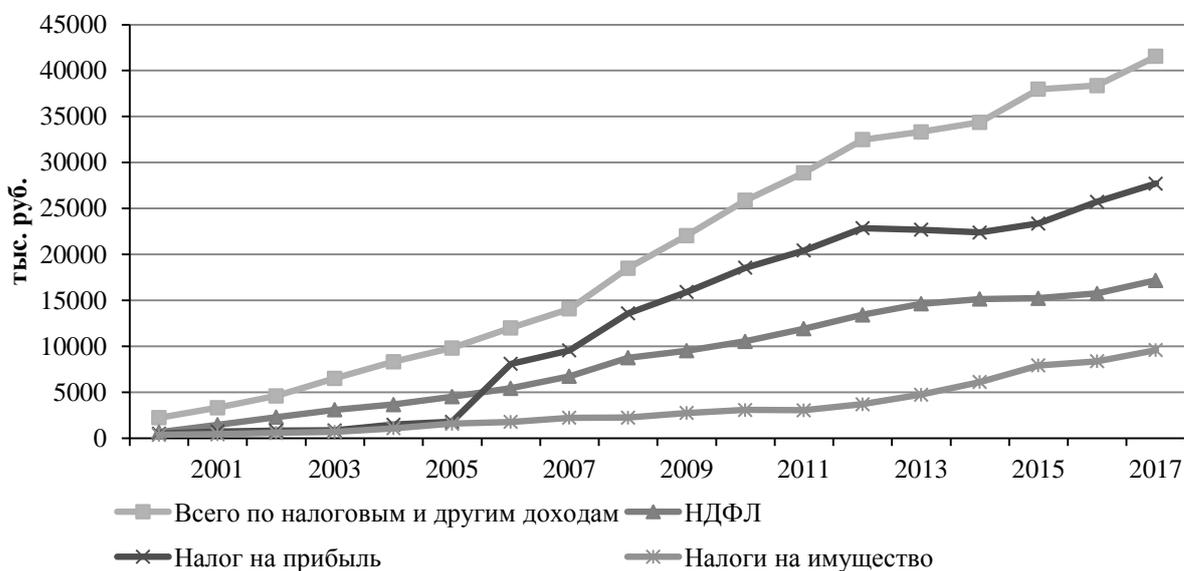


Рисунок 5 – Динамика налоговых и других доходов в консолидированный бюджет Амурской области за период 2000 - 2017 гг.

На рисунке 5 мы видим, что сумма налоговых и неналоговых доходов увеличивается ежегодно, в 2017 году в сравнении с 2016 годом мы наблюдаем рост налоговых доходов 8,3 % или в абсолютном выражении 3184 тыс. руб. За этот же период налоги на имущество возросли на 14,6 % или в абсолютном выражении на 1225 тыс. руб. Налог на прибыль в 2017 году в сравнении с 2016 годом увеличился в 1,1 раз или в абсолютном выражении на 1993 тыс. руб., а НДФЛ показал рост на 9 %, что в абсолютном выражении составило 1423 тыс. руб. Данный график наглядно отражает динамично развивающееся налоговое администрирование, сравнивая налоговые поступления в 2017 году с 2000 годом, темп роста составляет 18 % или в абсолютном выражении 39337 тыс. руб.

На рисунке 6 отразим прогнозирование налоговых и неналоговых доходов

¹⁶ Составлено на основании Налоговый паспорт консолидированного бюджета Амурской области 2000-2017 гг. [Электронный ресурс]: офиц. сайт. URL: <http://www.fin.amurobl.ru> (дата обращения: 14.07.2018).

в консолидированный бюджет амурской области до 2028 года¹⁷.

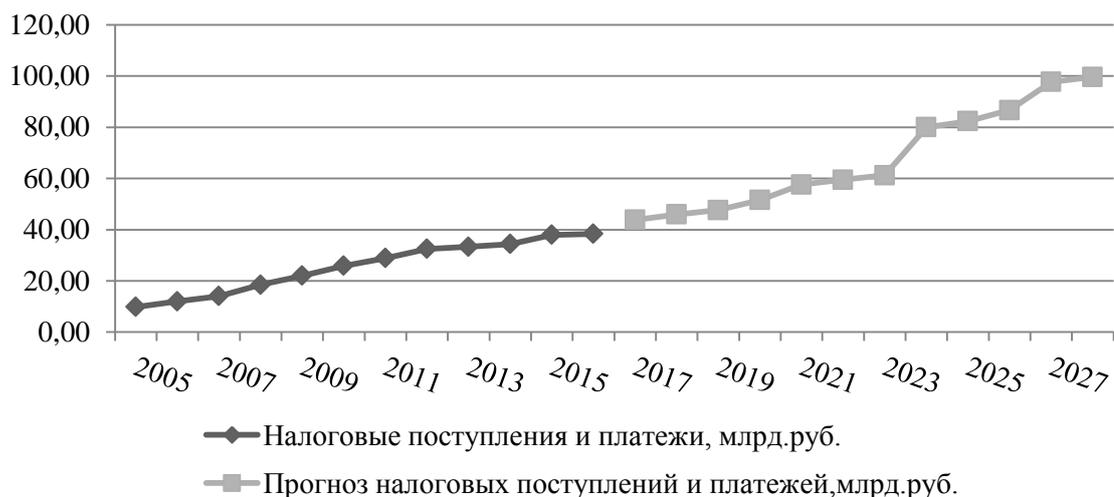


Рисунок 6 – Прогнозирование налоговых и неналоговых доходов в консолидированный бюджет Амурской области до 2028 года

К 2028 году налоговые и неналоговые доходы возрастут в 2,27 раз, что обещает нам достаточно устойчивое положение в части наполняемости консолидированного бюджета.

Еще одним важным показателем, характеризующим налоговую систему региона, является сумма задолженности по налогам и сборам (рисунок 7¹⁸).

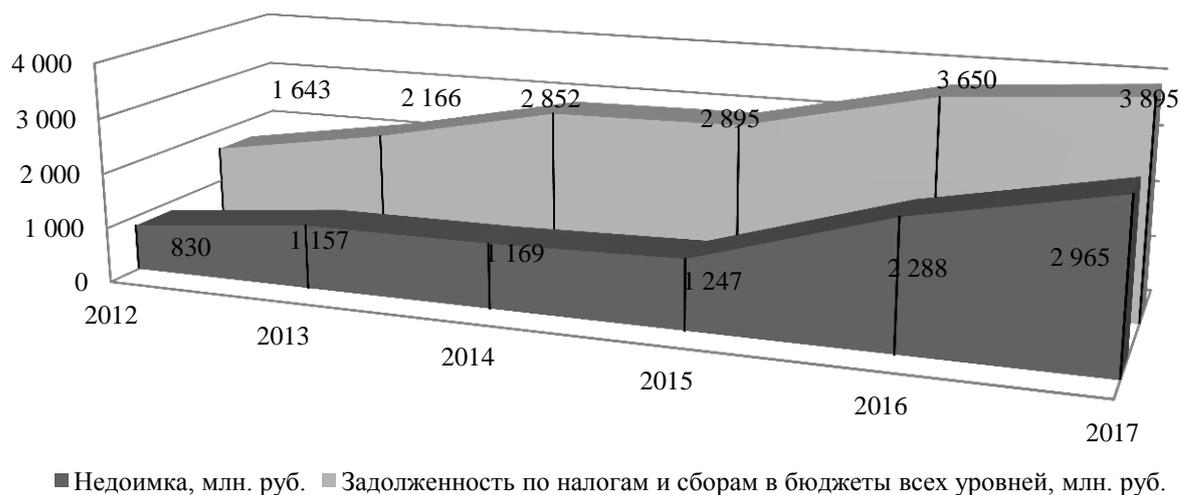


Рисунок 7 – Задолженность по налогам и сборам в Амурской области

¹⁷ Основные направления бюджетной налоговой политики Амурской области на 2017-2019 годы [Электронный ресурс]: офиц. сайт. URL: <http://www.fin.amurobl.ru> (дата обращения: 14.07.2018)

¹⁸ Составлено на основании Налоговый паспорт консолидированного бюджета Амурской области 2000-2017 гг. [Электронный ресурс]: офиц. сайт. URL: <http://www.fin.amurobl.ru> (дата обращения: 14.07.2018)

На рисунке 7 мы видим, что задолженность по налогам и сборам в Амурской области увеличивается ежегодно. В 2017 году в сравнении с 2012 годом задолженность увеличилась в 2,4 раза, недоимка в 3,6 раз. Это означает, что вместе с ростом налоговых и неналоговых доходов, увеличивается и задолженность по ним.

Таким образом, механизм налогового администрирования улучшается с каждым годом, о чем говорят увеличение налоговых доходов, а так же сокращение налогового разрыва. Тем не менее, рост налоговых доходов сопровождается одновременным ростом задолженности по ним, а это требует исследования и оценки деятельности налоговых органов с помощью индикаторов результативности.

2.2 Анализ эффективности и результативности деятельности налоговых органов Амурской области

В настоящее время особого внимания заслуживает определение наиболее действенных форм и методов налогового контроля, значительно повышающих объем налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации.

Одной из форм анализа эффективности контрольной работы налоговых органов является показатель результативности налоговых проверок (рисунок 8 и 9).

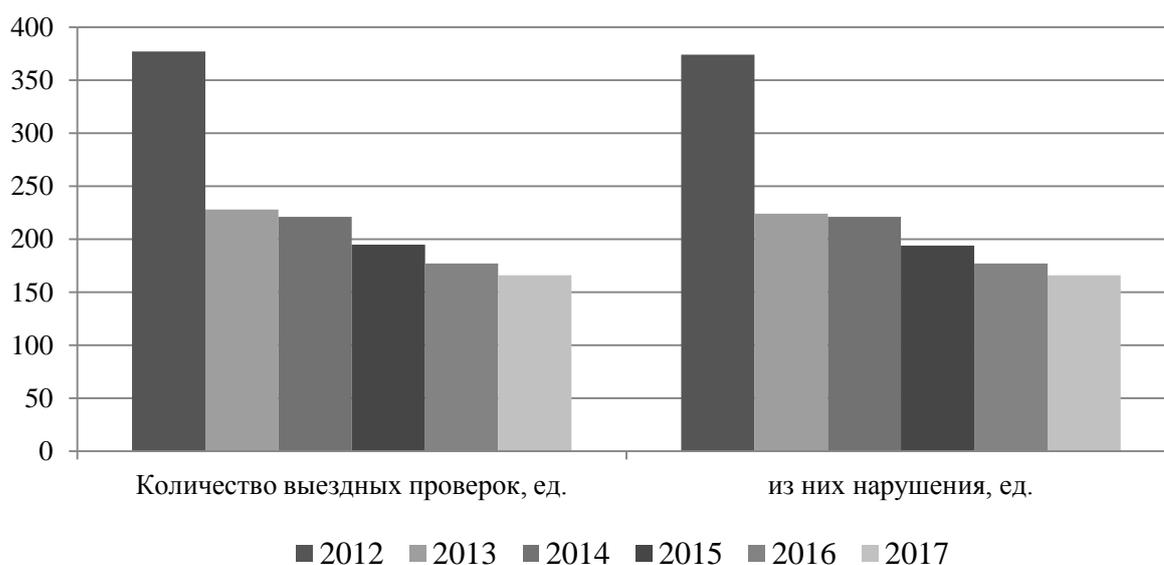


Рисунок 8 – Анализ результативности выездных налоговых проверок

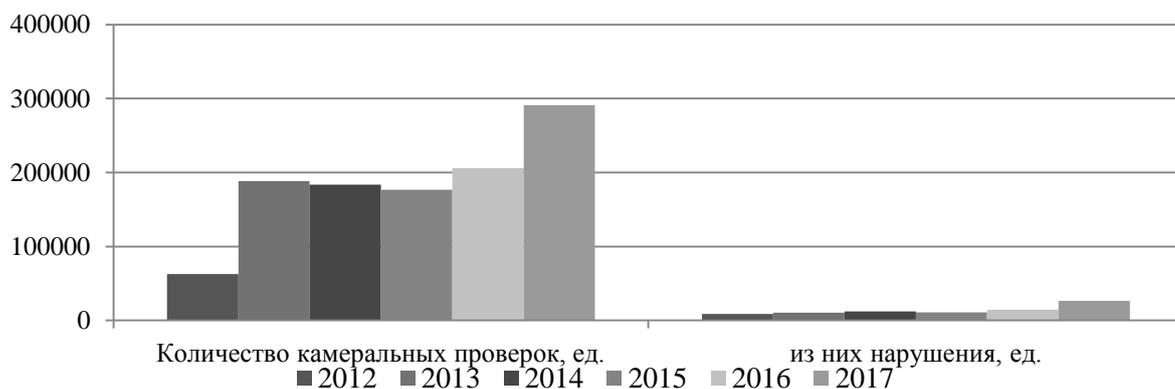


Рисунок 9 – Анализ результативности камеральных налоговых проверок

Динамика камеральных налоговых проверок в 2017 году в сравнении с 2012 годом показала рост как самих проверок в 4,6 раз, так и рост нарушений по ним в 3 раза за тот же период.

В 2017 году в сравнении с 2012 годом количество выездов сотрудников фискальной службы амурской области сократились на 56 %. Однако результативность выездных налоговых проверок составила 99,9 – 100 %. А это значит, что налоговые органы выезжают на проверку к нарушителю со 100 % точностью.

Осуществление проверок в отношении финансово-хозяйственных операций налогоплательщиков является главной задачей деятельности Управления. Результатом проверок становятся доначисления (рисунок 10).

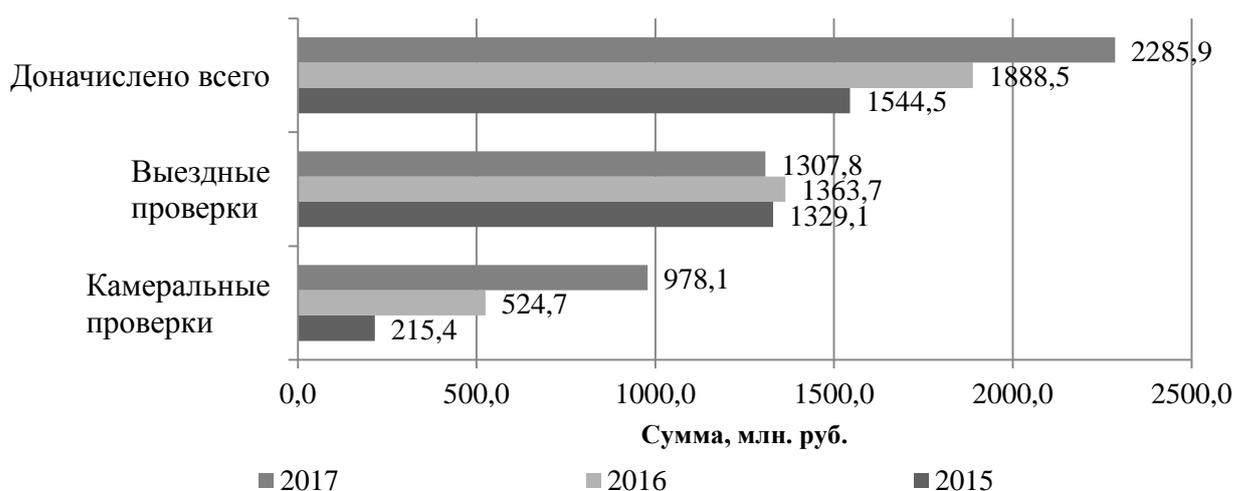


Рисунок 10 – Дополнительно начислено платежей в Амурской области

По результатам выездных проверок за 2017 год до – начислено по Амурской области 131 млрд. руб. недоимок, пеней и штрафов. По камеральным проверкам до – начислено примерно 1 млрд. руб. В общей сумме доначисления в 2017 году в сравнении с предыдущим годом возросли в 1,44 раза.

Рассматривая результативность налоговых проверок важно проанализировать налоговые преступления, выявленные в Амурской области (рисунок 11).

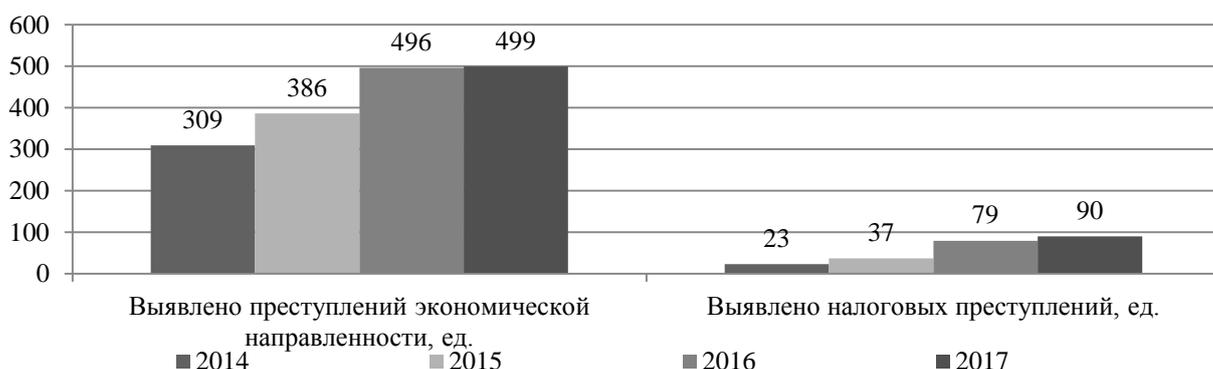


Рисунок 11 – Количество выявленных преступлений экономической и налоговой направленности в Амурской области

На фоне сокращения выездных налоговых проверок и увеличения их результативности, выявление налоговых преступлений увеличивается, что говорит и об эффективности работы правоохранительных органов. Рост выявленных налоговых преступлений в 2017 году по сравнению с 2014 годом в 4 раза.

Таблица 9 – Анализ преступлений в налоговой сфере Амурской области

Налоговых преступлений в налоговой сфере Амурской области	2015	2016	2017	Всего за 2015-2017	Структура в %
Находилось в производстве, дел	45	40	47	132	100
Окончено, дел	25	24	20	69	52
Направлено прокурору с обвинительным заключением, дел	10	3	10	23	17
Направлено в суд, дел	10	3	9	22	16
Прекращено, дел	15	21	10	46	34
Справочное:					Процент результативности
Количество ВМП	220	187	168	575	100
Из них выявивших нарушения	219	187	168	574	
На общую сумму, млн. руб.	1344	1389	1320	4053	До–начислено на 1 проверку млн. руб-7
Всего поступило платежей по администрируемым доходам млн. руб.	39093	41270	23011	103374	Процент доначислений-3

Расчеты автора.

Приведенные данные наглядно показывают, что все выездные налоговые проверки являются результативными, а средний размер доначислений на одну выездную налоговую проверку превышает 7 млн. руб. т. е материалы практически каждой ВПП должны передаваться в следственные органы для возбуждения уголовных дел. Однако число находящихся в производстве уголовных дел составляет около 22 %, а направленных в суд около 3 %. Из находящихся в производстве дел 34 % прекращены.

Все это свидетельствует:

- о имеющихся серьезных рисках недополучения налоговых доходов как минимум 3 % от общей суммы поступлений администрируемых доходов;
- о недостаточно качественной работе в ходе закрепления доказательной базы в ходе налоговых проверок налоговыми органами и в ходе следственных действий. Крупным размером признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пяти миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 25 % подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая пятнадцать миллионов рублей, а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятнадцати миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 50 % подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая сорок пять миллионов рублей.

Налоговые органы обязаны направить материалы в следственные органы, если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора), направленного налогоплательщику на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, данное требование не исполнено, а сумма недоимки достаточна для возбуждения уголовного дела только после этого может быть решен вопрос о возбуждении уголовного дела.

Между тем, обжалование решения налогового органа в арбитражном суде не препятствует расследованию уголовного дела. Даже приостановление исполнения требования в рамках рассмотрения дела об оспаривании решения налогового органа в арбитражном суде (принятие обеспечительных мер в виде запрета принудительного исполнения решения и требования) не влияет на течение указанного выше двухмесячного срока и обязанность инспектора направить материалы налоговой проверки в следственные органы. Решение инспекции считается вступившим в силу и может служить основанием для возбуждения уголовного дела.

В то же время данные из отчета Арбитражного суда Амурской области показывают, что количество дел о взыскании обязательных платежей и санкций по заявлениям налоговых органов незначительно и составило в 2017 году 54 дела (26 дел в 2016 году).

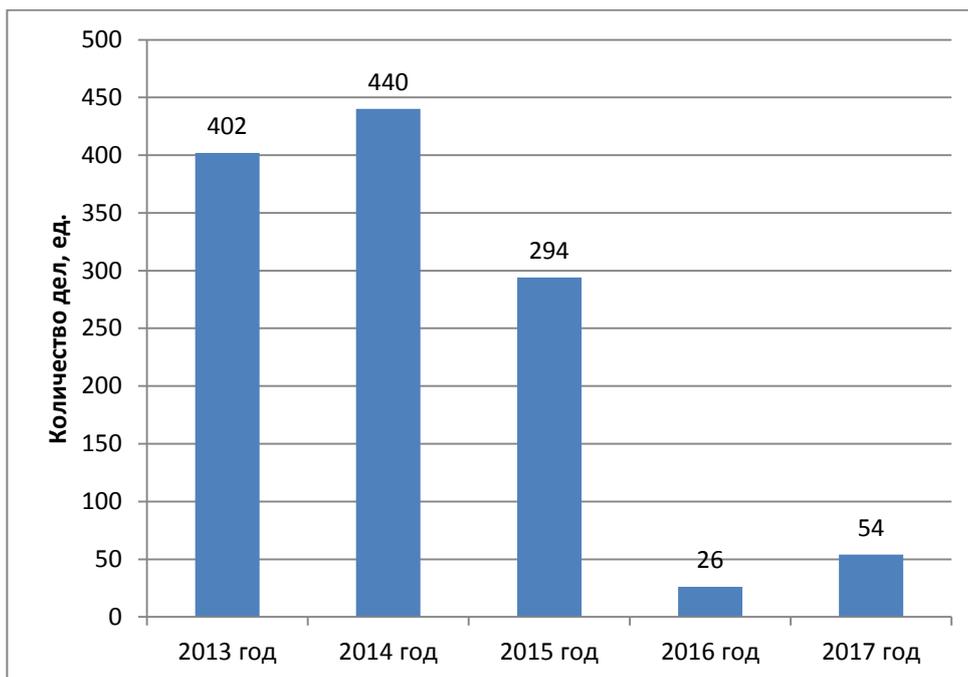


Рисунок 12 - Количество рассмотренных дел о взыскании обязательных платежей и санкций по заявлениям налоговых органов в Арбитражном суде Амурской области

На следующем этапе рассчитаем показатели эффективности контрольной работы налоговых органов, некоторые данные еще не опубликованы, поэтому

расчёт мы провели за период 2011 - 2016 гг. (таблица 10).

Таблица 10 – Анализ эффективности налоговых органов по налоговым индикаторам

Показатель	Период, год					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Обобщающий показатель эффективности контрольной работы налоговых органов в целом	0,06	0,06	0,08	0,07	0,07	0,05
Коэффициент выявления сокрытия налогов	0,05	0,05	0,04	0,05	0,05	0,03
Уровень налоговой нагрузки, %	12,81	14,16	15,82	14,60	14,72	13,80
Коэффициент выявления ошибок при заполнении налоговых деклараций	0,18	0,26	0,51	0,62	0,7	1,21
Коэффициент действенности	0,05	0,05	0,06	0,07	0,06	0,07
Коэффициент результативности	0,03	0,03	0,04	0,04	0,04	0,05

Действенность и результативность налоговых органов имеет тенденцию к росту, в 2016 г. по сравнению с 2011 г. 66 %. Так ежегодно увеличивается усилие налоговых органов по выявлению ошибок при заполнении налоговых деклараций (на 70 % по сравнению с 2015 г.). По данным статистической отчетности уровень налоговой нагрузки в 2000 годах составлял 45 - 60 % при критериальных значениях 30-35 %. Начиная с 2013 года этот показатель уменьшается (2016 г. к 2013 снижение на 13 %). Показатель общей эффективности контрольной работы налоговых органов и коэффициент сокрытия налогов снизился по сравнению с 2015 годом на 28 % и 40 % соответственно.

Определяющим для оценки результативности деятельности налоговых администраций и для оценки связанных с этим, а издержек налогового администрирования определяющим показателем является собираемость налогов и сборов каждой отдельно взятой инспекцией. Представим данные о собираемости налогов и сборов каждой инспекцией на рисунке 13.

По данным статистической отчетности уровень налоговой нагрузки в 2000 годах составлял 45 - 60 % при критериальных значениях 30-35 %. Начиная с 2013 года этот показатель уменьшается (2016 г. к 2013 снижение на 13 %).

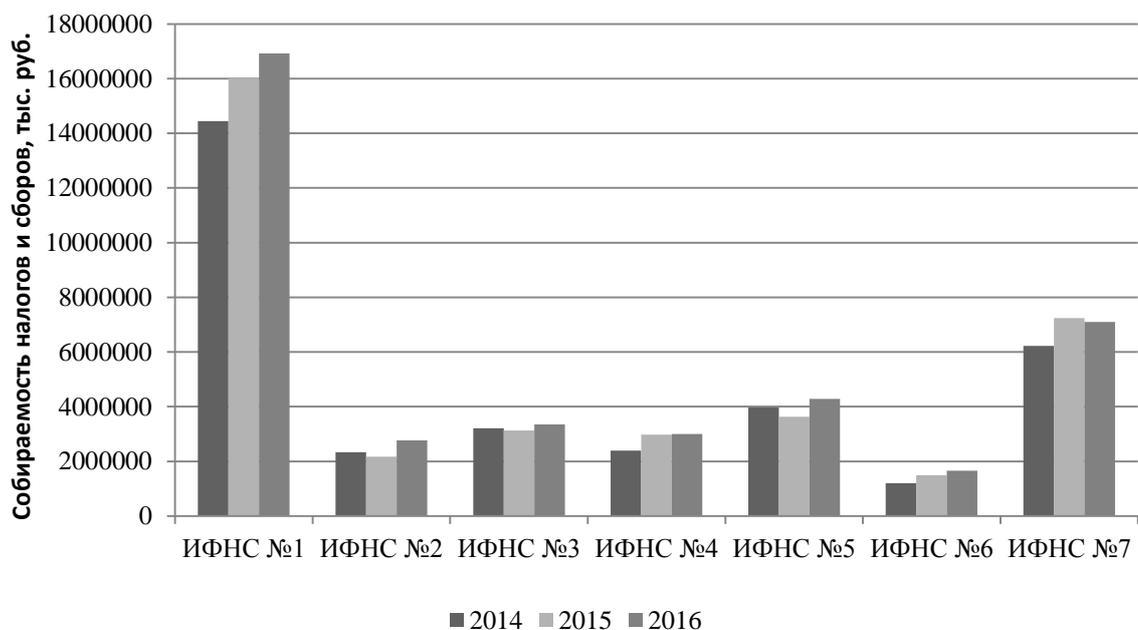


Рисунок 13 – Собираемость налогов и сборов в подразделениях УФНС России по Амурской области

Из приведенных данных следует, что уровень собираемости налогов и сборов самый высокий у ИФНС № 1, в 2014 году сумма собранных инспекцией налогов составила 16 441 156 тыс. руб., в 2015 – 16 010 663 тыс. руб., а в 2016 – 16 923 482 тыс. руб. Поступление наименьшей суммы налогов и сборов в Амурской области обеспечивает ИФНС № 6, в 2014 году инспекцией было собрано 1 196 814 тыс. руб., в 2015 – 1 489 270 тыс. руб., а в 2016 – 1 653 390 тыс. руб. При этом количество налогоплательщиков в с. Тамбовка, где находится данная инспекция, превышает количество налогоплательщиков в п. Новобурейском.

Тем не менее, важно отметить, что общий уровень собираемости налогов и сборов по всем инспекциям в Амурской области имеет тенденцию к росту на протяжении трех исследуемых лет.

Чтобы провести анализ издержек налогового администрирования рассчитаем поступление налогов и сборов на 1 рубль затрат и отразим на рисунке 14.

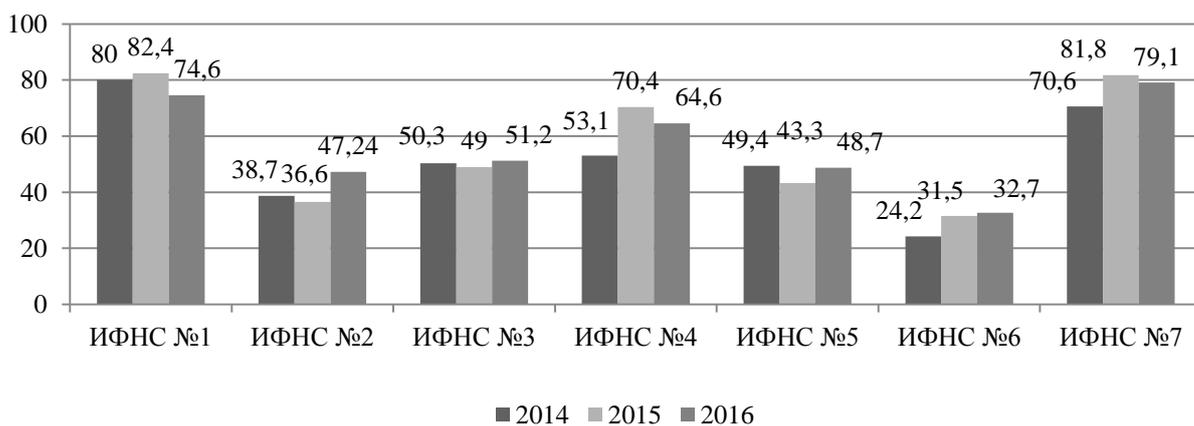


Рисунок 14 – Поступление налогов и сборов на один рубль затраченных средств за 2014-2016 гг.

На основании данного рисунка можем сделать вывод. Что больше всего поступило налоговых доходов на 1 рубль затраченных средств в 2014 и 2015 годах в ИФНС № 1. В 2016 году данный показатель выше у ИФНС № 7. Наибольший прирост данного показателя был в ИФНС № 4, в 2015 году в сравнении с 2014 он составил 32,5 %. Результативность и оправданность издержек в инспекциях Амурской области очень сильно варьируется. Для примера, показатель «собираемость налогов и сборов на 1 рубль затраченных средств» в ИФНС № 6 крайне низок по сравнению с другими инспекциями.

В настоящий момент во многих регионах оптимизируют численность сотрудников налоговых органов. Рассмотрим динамику численности сотрудников налоговых органов в Амурской области (рисунок 15).

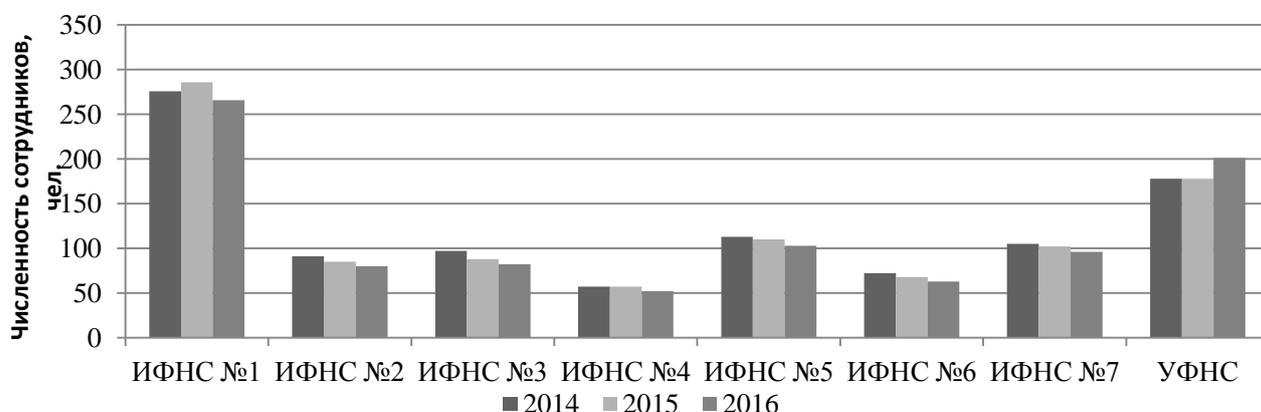


Рисунок 15 – Динамика численности сотрудников налоговых администраций в Амурской области

Можем сделать вывод, что объективно прослеживается общая тенденция к оптимизации численности работников налоговых органов, за исключением лишь одной инспекции: УФНС по Амурской области. В данной инспекции в 2016 году наблюдается рост численности рабочего персонала на 12,9 %. Данный показатель коррелируется с тем, что в этой инспекции наблюдается наибольший темп роста расходования денежных средств (приложение А) это напрямую связано с увеличением численности рабочего персонала.

Это значит, что при нашей оптимизации численности налоговых специалистов и показателях их эффективной работы применение такой системы целесообразно. Чтобы снизить издержки налогового администрирования в Амурской области, необходимо упразднить ИФНС № 6, так как она, по нашему мнению, по объему работы, численности сотрудников и затрат, является не эффективной. Упразднив ИФНС № 6 и распределив функции между остальными инспекциями, появляется возможность сократить издержки налогового администрирования.

Таким образом, изменение, произошедшие в налоговом законодательстве, введение информационных технологий, которые выполняют 80 % предпроевочного анализа, объективно требуют модернизации налоговых органов. Регионам с численность населения не более 800 тыс. чел. И численностью сотрудников налоговых органов не более 500 человек перейти на двухуровневую систему управления, для Дальневосточного Федерального округа это в первую очередь Еврейская автономная область и Чукотский автономный округ, провести анализ эффективности межрайонных инспекций для их реорганизации. Также необходимо развивать отечественные средства защиты информации, ведь с развитием информационных систем без должной защиты снижается информационная безопасность. В Амурской области необходимо функции Инспекции № 6 распределить между остальными инспекциями. Данные меры позволят:

- сократить численность налоговых работников;
- перераспределить функции налоговых работников на аналитические, контрольные и обслуживание налогоплательщиков;

- увеличить аналитическую составляющую;
- снизить издержки налогового администрирования;
- повысить эффективность функционирования налоговых администраций;
- окажет влияние на выявление налоговых правонарушений;
- поможет построить качественно новые деловые отношения между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Подводя итог, можем сказать, что поставленные цели налоговой политики, а именно: переход ФНС на риск–ориентированный подход; уменьшение количества выездных налоговых проверок и увеличение их результативности; создание более четкого механизма проверок; изменением подхода к сбору доказательств и представлением их в суд; тщательной работой на этапе формирования акта выездной проверки и обработки возражений на этот акт позволяет ставить новые цели и задачи, касающиеся введения двухуровневой системы малочисленных регионах и реорганизации налоговой системы в Амурской области, что увеличит эффективность налогового администрирования и качество работы налоговых органов.

Во второй главе проведен анализ экономического и налогового потенциала и других параметров реализуемой налоговой политики Амурской области, основанные на анализе результатов налогового администрирования как основного показателя эффективности деятельности налоговых администраций, а также представлен анализ системы налогового регулирования и стимулирования для повышения инвестиционно–инновационной активности.

3 ПРОБЛЕМЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ АМУРСКОЙ ОБЛАСТИ

3.1 Основные направления налоговой политики Амурской области на 2019 – 2021 гг

Главными целями региональной политики с точки зрения его экономической безопасности выступают поддержание бюджетной сбалансированности и повышение налогового потенциала, а также, помощь предпринимательской и инвестиционной деятельности, выполнение социальных гарантий «...Основные направления налоговой политики Амурской области на 2019 год и плановый период 2020 и 2021 годов», как документ, положенный в основу бюджета учитывает задачи социально-экономического развития Российской Федерации и региона.

Как заявил президент РФ на ежегодной конференции 20.12.2018 года состояние экономики демонстрирует устойчивый рост, в годовом выражении – 2 % ВВП. Рост обеспечен как за счёт экспорта, так и за счёт внутреннего спроса. Это дало возможность для роста зарплат на 2,9 % в 2017 году и на 9 % – в 2018 (с начала года). Растёт рентабельность нефтегазовой промышленности – более 13 %, повысилась также устойчивость финансового сектора.

Президент определил национальные цели развития на ближайшие 6 лет, поэтому предстоит:

- добиться повышения темпов роста экономики до среднемировых;
- обеспечить рост реальных доходов населения;
- добиться снижения бедности;
- повышения роста пенсий выше темпов инфляции;
- повысить качество и доступность здравоохранения, образования;
- создать современную комфортную инфраструктуру.

Ускорять экономический рост будут путём стимулирования:

- экономической активности;
- инвестиций в основной капитал.

На 2018 год инвестиции составляют порядка 21,5 % ВВП. Этот показатель доведут до 25 %, чтобы обеспечить достижение планируемых темпов роста.

Долгосрочная фиксация налоговых условий. При этом ключевая цель налоговых изменений – до настройки налоговой системы (должны дать ресурс для преобразований и обеспечить стимулирование экономической активности). Повышение основной ставки НДС с 18 до 20 % (создаст ресурс в экономике – более 600 млрд., руб. в год поступит в бюджет, которые можно направить на финансирование новых проектов – и при этом в наименьшей степени затронет бизнес и население с невысокими доходами, поскольку льготные ставки НДС сохранены).

Фиксация на постоянной основе ставки страховых взносов на уровне 22, а не 26 %, как это предусмотрено сегодня по законодательству с 2021 года, позволит обеспечить предсказуемость неналоговых платежей за счёт включения части неналоговых платежей, которые обладают признаками налогов, в налоговое законодательство (будет отдельный законопроект).

Полная отмена налога на движимое имущество (т. н. налог на модернизацию).

Разработка нового спец режима в виде налога на профессиональные доходы.

Целью нового налогового режима является:

- вовлечь в легальную деятельность самозанятых предпринимателей, которые сегодня работают без регистрации;
- дать им простой, удобный инструмент для выполнения своих обязанностей перед государством.

Ускорение возмещения НДС экспортёрами путём снижения порога-

вых значений сумм, уплаченных» предприятиями за три года – с 7 до 2 млрд. руб. (даст дополнительный оборотный капитал предприятиям на сумму более 100 млрд. руб. в год).

Отмена контроля трансфертного ценообразования (существенно снизит административную нагрузку на предпринимателей).

Финансовые меры – создание надёжной системы пенсионных накоплений на основе накопительного пенсионного капитала и развития страхования жизни.

Для реализации выработанной государством налоговой политики необходимо соответствующий налоговый механизм, с помощью которого государство осуществляет правовое регулирование в налоговой сфере и создает условия для эффективного функционирования и тесного взаимодействия всех субъектов налоговых отношений – уполномоченных органов между собой, а также уполномоченных органов с налогоплательщиками. С учетом проанализированных теоретических положений предложено налоговый механизм рассматривать как систему отношений, возникающих в налоговой сфере по поводу порядка установления, введения и взимания налогов и сборов, их разноуровневого бюджетного распределения, налогового управления и привлечения к налоговой ответственности, порядок которых прописан в соответствующих законодательных и нормативных правовых документах».

Налоговый механизм в свою структуру включает три основных взаимодействующих инструмента финансово-бюджетных сфер деятельности, образующих единую целостную систему, эффективность использования которой зависит от способов (приемов) реализации налогового механизма».

В целях исследования региональная налоговая политика рассматривается нами как систематическая деятельность государственных органов, направленная на: определение поэлементного состава региональных налогов в рамках

реализации своих полномочий; обеспечение взаимодействия между участниками налоговых правоотношений; разработку и принятие регионального законодательства в налоговой сфере»¹⁹.

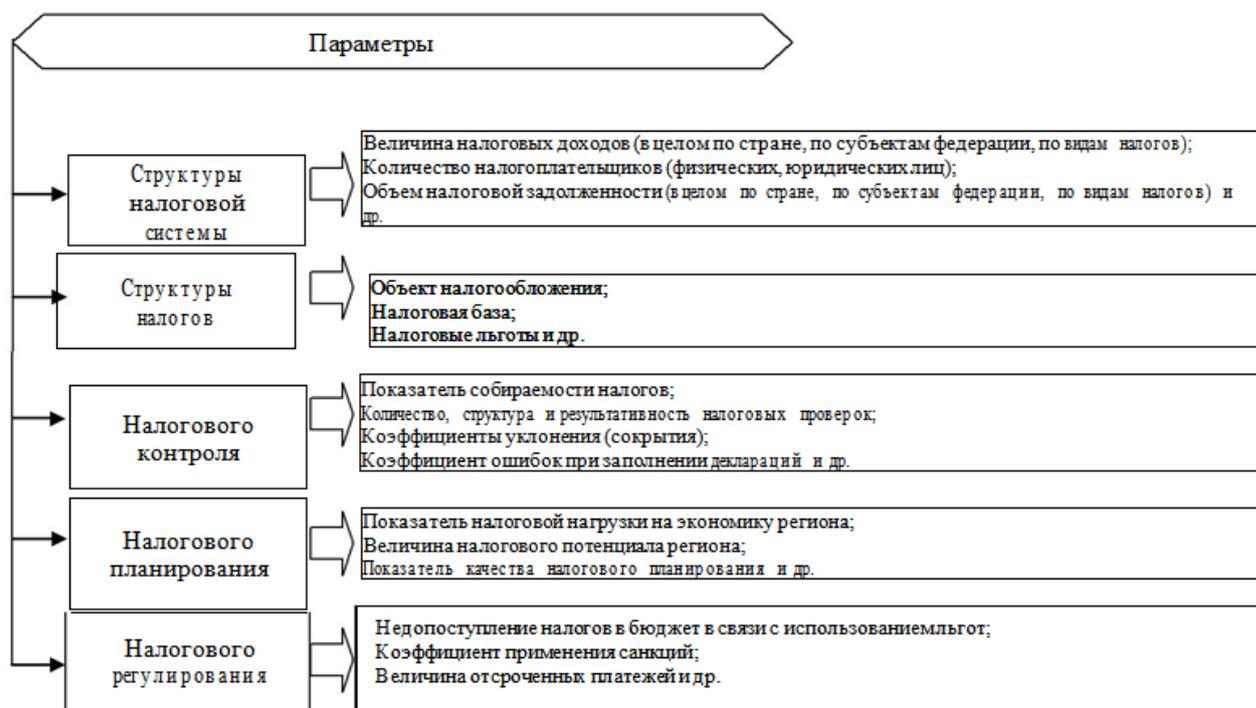


Рисунок 16 – Схема региональной налоговой политики

Реализация представленной схемы соответствующей нормативно-правовой базы, учитывающую региональные условия, а именно особенностей социально-экономического развития, налогового потенциала и налоговой нагрузки и т.д., что позволит определять направления налоговой политики региона в рамках обеспечения его экономической безопасности.

Первое направление – совершенствование областного законодательства в сфере налогообложения и приведение его в соответствие нормам федерального законодательства. В целях реализации направления планируется откорректировать:

- Закон Амурской области от 04.10.2010 № 389-ОЗ «О пониженных ставках налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной

¹⁹ Богданов, А.С. Формирование налоговой политики региона с целью обеспечения его экономической безопасности: дисс. ... канд. экон. наук /А.С. Богданов. М., 2014. С. 200.

бюджет», в указанном законе оставить ставку в размере 13,5 % для льготных плательщиков; сохранить ставку 0 % и 10 % участникам региональных инвестиционных проектов и организациям, получившим статус резидента территории опережающего социально-экономического развития; утвердить инвестиционный налоговый вычет;

- Закон Амурской области от 28.11.2003 № 266 - ОЗ «О налоге на имущество организаций на территории Амурской области» в данном законе сохранить ставку 0 % для сельскохозяйственных товаропроизводителей; оставить прописанные льготные категории, установить льготную категорию для организаций, получивших статус резидента территории опережающего социально-экономического развития с объемом капитальных вложений в размере не менее 500 миллиардов рублей, в размере 0 % и 1,1 %; отменить налоговую льготу для организаций, осуществляющих транспортировку нефти и нефтепродуктов по магистральным трубопроводам, в части многоквартирных домов, объектов социально-культурной сферы;

- Закон Амурской области от 18.11.2002 № 142-ОЗ «О транспортном налоге на территории Амурской области». Предлагается сохранить действующие льготные категории; отменить налоговую льготу для организации почтовой связи общего пользования в части почтового транспорта, граждан, пострадавших в результате чрезвычайной ситуации, вызванной крупномасштабным наводнением в августе - сентябре 2013 года на территории Амурской области.

В результате вышеперечисленные мероприятия дают возможность к 2021 году в Амурской области: довести объем инвестиций до 235 млрд. руб.; достигнуть объемов СМР порядка 71 млрд. руб.; обеспечить положительную динамику индекса промышленного производства, который составит 105,9 %; увеличить налоговые поступления от реализации инвестиционных проектов до 5,9 млрд., руб.; снизить объем государственного долга до 63 %; создать 4 тыс. новых рабочих мест; увеличить среднюю по региону заработную плату до 51,2 тыс. руб.

Таким образом, при проведении в Амурской области налоговой политики ставятся ориентиры на формирование конкурентоспособных требований, необходимых для инвестирования региональной экономики с целью опережающего развития, в результате чего ожидаются поступления частных инвестиций.

Улучшение налоговой системы области может быть достигнуто при соблюдении своевременной, полной и стабильной уплаты налогов и сборов в бюджетную систему на основании унифицированных ставок налогов в регионе для развития экономики.

Главными направлениями совершенствования налоговой политики субъекта РФ являются:

- систематизация и упорядочение налоговых льгот, стимулирование посредством установления льгот инвестиционной активности научной, производственной и коммерческой деятельности хозяйствующих субъектов;
- унификация налоговой системы региона, выведение из нее ряда платежей неналогового характера;
- усиление мер по формированию налоговой дисциплины;
- обеспечение соблюдения налогового и бюджетного законодательства;
- разработка механизма более действенной реализации контрольно-проверочной деятельности налоговых органов;
- повышение ответственности налогоплательщиков, имеющих задолженности по платежам в консолидированный бюджет».

Перечисленные направления реализуют ключевые цели налоговой политики, т. е. образуют условия управления экономическими отношениями между различными уровнями, обеспечивают финансовыми ресурсами и выравнивают диспропорции в уровнях доходов населения.

Излишняя централизация на федеральном уровне налоговых полномочий

является острой проблемой осуществления эффективной налоговой политики в субъекте РФ, это в свою очередь, ущемляет регионы самостоятельно создавать ресурсы, которые необходимы для решения собственных задач, что фактически отнимает у них возможность регулировать налоговые доходы регионального бюджета.

В соответствии с Налоговым кодексом к налогам, наполняющим доходы региональных бюджетов, относятся налог на имущество организаций, транспортный налог, налог на игорный бизнес. Это не самые доходные налоги для региональных бюджетов. Бюджетообразующими являются отчисления от налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц.

Исследования налоговой политики Амурской области показали, что удельный вес налогов, поступающих в территорию за период с 2015 по 2017 годы, увеличивается с 91,83 % до 180,8 % (т.е. увеличение составило 88,97 %), в том числе увеличиваются и поступления исключительно от региональных налогов.

В теории выработано два направления укрепления независимости налоговой политики регионов и повышения их доходов. Первое направление – это расширение налоговых взысканий для региона без изменения федерального налогообложения, второе предполагает перераспределение налоговых полномочий.

Приемлемым, на наш взгляд, является второй путь – передачи в распоряжение региона не дотаций, а налоговых источников и прежде всего налога на прибыль, поскольку основная его часть зачисляется в региональный бюджет, постольку и регулирование этого налога должно осуществляться на уровне региона.

Можно рассмотреть вариант передачи на уровень региона налога на прибыль организаций.

Компенсацию же потерь доходов федерального бюджета предлагается решить путем сокращения количества трансфертов регионам, которые увеличили свои доходы за счет перераспределения федеральных налогов.

Региональная налоговая компетенция имеет ограничения, которые установлены федеральным законодательством.

Перенос налога на прибыль на региональный уровень поспособствует улучшению регулирования собственных доходов. Вследствие этого, разумно перераспределить в пользу субъектов РФ средства федерального бюджета. Возместить уменьшение доходной части федерального бюджета поможет снижение федеральных трансферт.

Данный вариант проанализирован нами на материалах Амурской области и отражен в таблице 11. Исследование базируется на основе статистической отчетности 1-НМ «Поступления налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации» за 2015 – 2017 годы. Рассмотрена динамика поступлений в федеральный и территориальный бюджеты.

Таблица 11 – Соотношение налоговых поступлений по уровням бюджетной системы в Амурской области

в млн. рублей

Показатели	Период	Факт		Предложение		Изменение, (+; -)
		сумма	Доля в общем объеме поступлений, в процентах	сумма	Доля в общем объеме поступлений, в процентах	
Налоговые доходы федерального бюджета	2015	3192,291	8,17	2433,068	6,23	-1,94
	2016	2865,619	6,95	1808,351	4,38	-2,57
	2017	-18566,797	-80,8	-19466,208	-84,71	-3,91
Налоговые доходы территориального бюджета	2015	29311,531	75,03	30070,754	76,98	+1,95
	2016	31208,475	75,68	32265,743	78,24	+2,56
	2017	34160,652	148,66	35060,063	152,57	+3,91
Налог на прибыль организаций в территориальном бюджете	2015	8120,814	20,79	8880,037	22,73	+1,94
	2016	9970,870	24,18	11028,138	26,74	+2,56
	2017	10540,834	45,87	11440,245	49,78	+3,91

В сумме поступлений, взимаемых в бюджетную систему РФ с территории Амурской области, налог на прибыль обеспечивал в 2015 году – 20,79 %, в 2016 году – 24,18 % и в 2017 году – 45,87 %. После передачи федеральной доли

налоговых платежей по прибыли в бюджет территории видно, что налог на прибыль будет формировать территориальный бюджет в размерах: в 2015 году – 22,73 % налоговых доходов, в 2016 году – 26,74 %, в 2017 – 49,78 %. На рисунке 17 изображены налоговые доходы регионального бюджета Амурской области до и после проведения мероприятия.

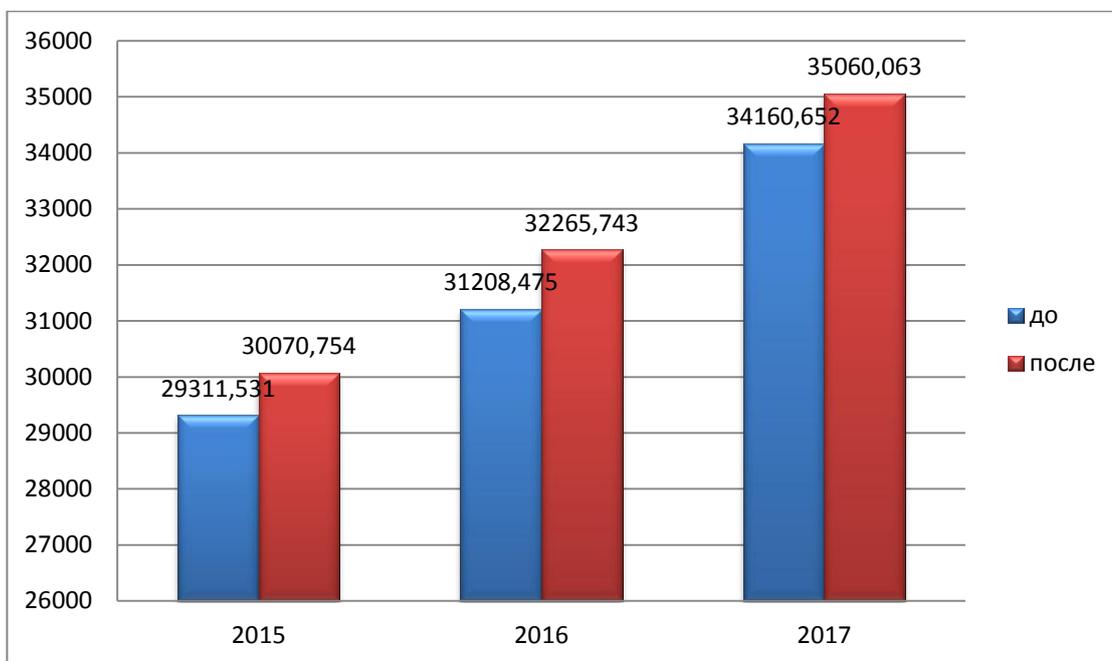


Рисунок 17 – Налоговые доходы регионального бюджета Амурской области до и после проведения мероприятия в 2015 – 2017 гг.

По данным рисунка видно, что после проведения мероприятия налоговые доходы территориального бюджета увеличатся.

Итак, совершенствование налоговой политики Амурской области имеет значительную роль в развитии региональной экономики. По вышеприведенным данным можно сделать вывод, что передача налога на прибыль организаций является эффективным мероприятием по развитию налоговой политики Амурской области, так как доля налоговых доходов бюджета региона в общем объеме поступлений повысится: в 2015 году – на 1,95 %, в 2016 году – на 2,56 %, в 2017 году – на 3,91 %. Предлагаемые преобразования компетенций действительно воздействуют на региональную налоговую политику. Данные изменения позволяют стимулировать движение экономического роста регионов, а значит, и всей

Российской Федерации, в общем. Однако перечисленные положения носят характер законодательных преобразований и могут быть реализованы с учетом компетенций органов исполнительной и законодательной власти на федеральном уровне.

На уровне субъекта с учетом полномочий УФНС как субъекта исследований нами изучались влияние неналоговых платежей налогового характера как элемента налоговой нагрузки, замедляющей экономический рост, использование налоговых разрывов как элементы, направленного на увеличение доходов бюджета и использование налоговых преференций как элемента инвестиционной активности, т.е. проблемы, которые могут и должны быть решены на региональном уровне.

3.2 Актуальные проблемы администрирования неналоговых доходов бюджета

Одной из серьезных проблем налоговой системы России является наличие обязательных платежей, которые обладают практически всеми признаками налогов и сборов, они приняты отраслевыми нормативно-правовыми актами, либо введены актами Правительства или ведомствами. Однако при утверждении налоговой политики Правительством РФ налоговая нагрузка на бизнес оценивается без учета неналоговых (парафискальных) платежей, что объективно искажает реальное влияние государства на экономику через налогообложение. Эффективное использование индикатора налоговой нагрузки позволит более объективно определить уровень нагрузки на бизнес, что определяет актуальность данного исследования.

В настоящее время существуют два вида неналоговых платежей: неcodифицированные платежи и парафискальные платежи. В качестве примеров данных видов платежей можно отнести: отчисления в резерв универсального обслуживания, патентная пошлина, экологические платежи, страховые взносы, третейские сборы, отчисления операторов связи, система «ПЛАТОН», утилизационные сборы, сбор с руководителей и импортеров звукозаписывающих

устройств, платежи за аэронавигационное обслуживание. К ним же можно отнести предусмотренную законодательством оплату временной нетрудоспособности в первые три дня болезни работника работодателем. Данный платеж имеет все элементы налога (ст. 17 НК РФ), но не относится к налоговым платежам и не учитывается при расчете налоговой нагрузки. Такие, неналоговые платежи не участвуют в расчетных формулах налоговой нагрузки, хотя многие из них очень существенны.

Согласно оценкам экспертов компании, приводимым в докладе «Paying Taxes 2017», совокупная средняя эффективная налоговая ставка на бизнес в России составляет более 47,4 %, что значительно превышает уровень налогового бремени в странах Европейского Союза (40,3 %) и в целом в мировой экономике (40,6 %). Итоговую оценку по России эксперты PWC получили за счёт суммирования сразу трёх эффективных ставок налогообложения – по налогу на прибыль (8,8 %), налогам на труд или зарплату (36,1 %) и по прочим налогам (2,5 %). При этом в расчётах экспертов не был учтён ряд значимых по совокупной нагрузке на бизнес прочих налоговых платежей и сборов в бюджет – прежде всего, НДС и целый ряд акцизов и пошлин. С учётом этих сборов реальная эффективная ставка на отечественную экономику достигает 65-70 %. Данная ситуация стимулирует к уходу части экономики в теневой сектор. В этой связи необходимо провести анализ состава, структуры неналоговых платежей, составить их реестр, провести уточненное исследование оценки их влияния на финансовые показатели организации, с целью выявления избыточных платежей, и в конечном итоге уточнить методику расчета показателя.

Существуют различные методики расчета налоговой нагрузки организации, их различие состоит в количестве подлежащих к уплате в бюджет налогов, которые включаются в расчет, а также в определении показателя, с которым соотносится сумма налогов,²⁰ рассмотрим основные из них в таблице 12.

²⁰ Дзукаева А.Л. Обзор официальных методик расчета налоговой нагрузки организаций // Альманах современной науки и образования. 2016. С. 143-145.

Таблица 12 – Методики расчета налоговой нагрузки

Наименование	Налоговая нагрузка
Методика департамента налоговой политики (ДНП) Минфина РФ	$\frac{Нп}{В} \times 100 \%$
Методика Е.А. Кировой	$\frac{(Н+Нед)}{В-МЗ-А+ВД-ВР}$
Методика М.Н. Крейниной	$\frac{(В-Ср-ПЧ) \times 100 \%}{В-Ср}$

В приведенной таблице в формулах:

Нп - общая сумма налогов;

В - общая сумма выручка от реализации;

Н - налоги и страховые взносы;

Нед - недоимка;

МЗ - материальные затраты;

А - амортизация;

ВД - внереализационные доходы;

ВР - внереализационные расходы;

Ср - затраты на производство и реализованной продукции без учета налогов;

ПЧ - фактическая прибыль в распоряжении предприятия за вычетом налогов.

Нами проведен анализ налоговой нагрузки по 2 хозяйствующим субъектам Амурской области на основании показателей годовой бухгалтерской отчетности за 2017 год. В качестве крупного предприятия взято строительное предприятие «БуряГЭСсирой», представителем малого бизнеса - крестьянско-фермерское хозяйство.

Расчет налоговой нагрузки с учетом налоговых и неналоговых платежей и сравним полученные результаты в таблице 13.

Таблица 13 – Расчет показателей налоговой нагрузки по обоим предприятиям

Методика	Показатели			
	Налоговая нагрузка с учетом налоговых платежей		Налоговая нагрузка с учетом налоговых и неналоговых платежей	
	Малый бизнес	Крупный бизнес	Малый бизнес	Крупный бизнес
Методика ДНП Минфина РФ, в процентах	3,19	10,09	20,26	14,69
Методика Е.А. Кировой, в процентах	16,25	22,23	103,15	32,35
Методика М.Н. Крейниной, в процентах	76,61	95,62	86,29	96,29

Проведенные расчеты показывают существенную зависимость величины налоговой нагрузки от неналоговых платежей. Следует предположить, что существует прямая зависимость налоговой нагрузки и величины предприятия - данная зависимость уменьшается с ростом предприятия, т.е. для крупного предприятия влияние неналоговых платежей на налоговую нагрузку будет минимальным.

Проведенные расчеты позволяют сделать вывод, что официальные методики расчета налоговой нагрузки не отражают уровень реальной нагрузки хозяйствующих субъектов. В первую очередь необходимо составить реестр неналоговых платежей, включаемых в расчет налоговой нагрузки, затем используя базовые методики усовершенствовать методику расчета налоговой нагрузки. В качестве базовых методик можно считать методики Минфина РФ, а также методику Е.А. Кировой, данная методика является универсальной, так как на объективность результата не влияют размеры организации и принадлежность к какой-либо отрасли. Расчет налоговой «... нагрузки при использовании оптимизированной методике Минфина РФ можно осуществлять по формуле:

$$H_0 = \frac{H_n + H_f + H_{np} + H_{nd}}{B} \times 100 \%, \quad (1)$$

где H – оптимизированная налоговая нагрузка;

H_n – общая сумма уплаченных налогов;

H_f – общая сумма платежей во внебюджетные фонды;

H_{np} – общая сумма неналоговых платежей;

H_{nd} – общая сумма налоговой недоимки;

V – общая сумма выручки от реализации.

Данная усовершенствованная формула позволит определить долю налогов и неналоговых платежей в выручке от реализации, и показать налогооблагаемость товаров (работ, услуг)».

Полагаем, что неналоговые платежи оказывают серьезное влияние на деятельность предприятия малого бизнеса, их исключение из расчетов налоговой нагрузки и состояние нормативно-правовой базы содержат в себе налоговые риски. К тому же система обязательных платежей не упорядочена, а значит, не понятна предпринимателям, поэтому необходимо:

- определить, куда должны быть внесены изменения. Некоторые платежи должны быть внесены в Налоговый кодекс и в Бюджетный кодекс, также необходимо принять отдельный закон, в котором будут отражены общие правила установления, взимания парафискальных платежей и правила их расчета;

- так как не все неналоговые платежи можно назвать парафискальными, необходимо их классифицировать;

- уточнить, расширить определение «налоги и сборы» в Налоговом кодексе, для того, чтобы отнести к ним публичные платежи;

- необходимо установить контроль за уплатой и расходованием парафискальных платежей. Их администрированием могут заниматься как налоговые органы, так и другие субъекты, но за ними необходимо установить государственный контроль, например Счетной палаты РФ или Росфиннадзора;

- провести инвентаризацию обязательных платежей. Министерством и ведомствам необходимо сообщать о таких платежах, например, в Счетную палату, внести их в реестр, те платежи, которые в реестр не попали через год можно не взимать.

Важно отметить, что сегодня государство готово упорядочить систему неналоговых платежей и сборов следующим образом:

- разделение основных неналоговых платежей на: квазиналоги, платежи,

похожие на госпошлину и на платежи за выписки из госреестров, и прочие неналоговые платежи;

– с 2020 года введение квазиналоговых платежей в НК РФ (экологический сбор, плата за НВОР, отчисления операторов связи, курортный сбор и др.);

– выявлены платежи, которые регулировать не нужно, так как они являются платежами за услуги, которые можно получить на рынке (плата за медосмотр);

– принято решение сформировать реестр для платежей без фиксированной стоимости;

– прекращено введение новых платежей вне Кодекса, похожих на налоги.

3.3 Налоговые льготы в системе экономической безопасности региона

Налоговая льгота – преимущество, предоставляемое государством либо местным самоуправлением определённой категории налогоплательщиков, ставящее их в более выгодное положение в сравнении с остальными налогоплательщиками.

Налоговая льгота включает в себя многочисленное количество налоговых освобождений и исключений из общих правил налогообложения.

На разных стадиях социально-экономического развития государству нужно решать неотложные экономические, политические или социальные проблемы. Именно по этой причине государству необходимо «нарушать» собственные правила налогообложения.

Для того чтобы стимулировать экономический рост, снижать социальную напряженность в обществе, государство может «вливать» дополнительные средства при помощи налоговых льгот, но при этом не пользоваться системой перераспределения финансовых ресурсов.

Налоги являются идеальным и достаточно действенным финансовым инструментом для решения вышеуказанных проблем.

В том случае, если налоговая льгота может предоставляться только в определенных целях и на определенный срок, она будет представлять собой ис-

ключение из правил налогообложения.

Проведем анализ предоставления налоговых льгот в регионе.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации и налоговым законодательством Амурской области для отдельных категорий налогоплательщиков в 2017 году предоставлены налоговые преференции в виде налоговых льгот и дифференцированных ставок по налогам на имущество и на прибыль организаций, транспортному налогу и налогу на добычу полезных ископаемых.

Кроме того налоговые преференции предоставлены предпринимателям, использующим специальные налоговые режимы (упрощенная и патентная системы налогообложения).

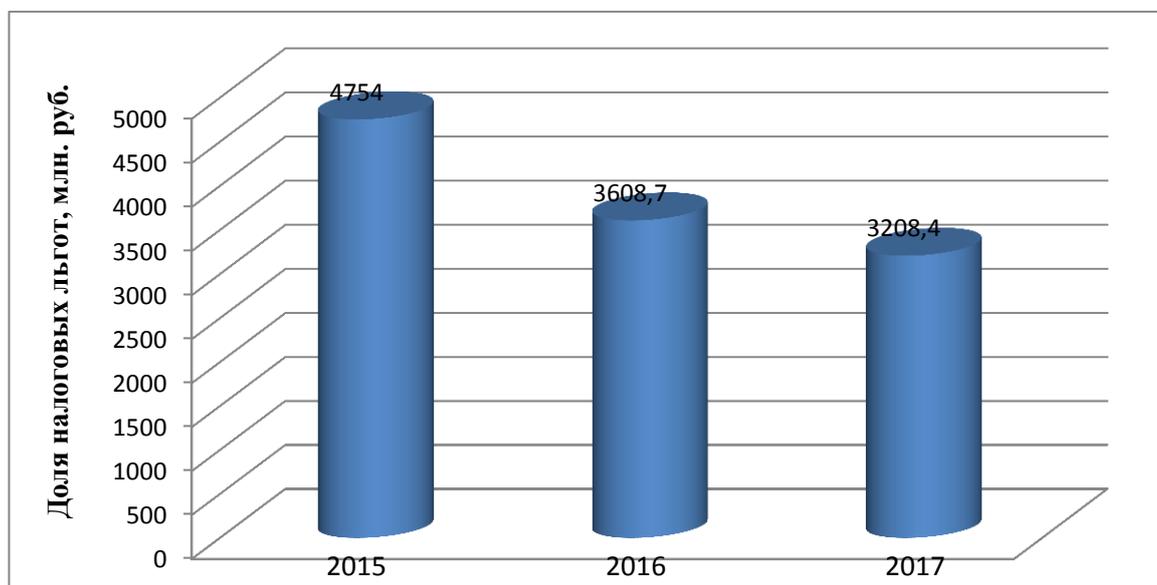


Рисунок 18 – Динамика доли налоговых льгот Амурской области

Объем налоговых преференций в 2017 году составил 4754 млн. руб., или 131,7 % к 2016 году, с ростом 1145,3 млн. руб.

Из общего объема предоставленных налоговых преференций:

– 92 % от всех льгот – льготы, предусмотренные федеральным законодательством;

– 8 % - областным законодательством.

По федеральному законодательству.

В соответствии с Федеральным налоговым законодательством налоговые преференции предоставлены в размере 4387,3 млн. руб., или 131,4 % к 2016 году (3608,6 млн. руб.)

Основной объем льгот, предусмотренных федеральным законодательством, приходится на налог на имущество организаций 3008,5 млн. руб. или 69 % от объема федеральных льгот. Из них около 40 % - льготы в отношении железнодорожных путей.

На налог на добычу полезных ископаемых приходится 1367 млн. руб. или более 30 % от объема предоставленных федеральных льгот.

Льгота по транспортному налогу составила 11,8 млн. руб.

В соответствии с областным налоговым законодательством налоговые преференции предоставлены в размере 366,7 млн. руб., что составляет к уровню 2016 года 135,4 % (270,9 млн. руб.).

Основной объем льгот (84 %), предоставляемых в соответствии с областным законодательством, отмечен по налогу на имущество организаций и составляет 309,1 млн. руб. Более 88 % или 272 млн. руб. - нулевая ставка для сельскохозяйственных товаропроизводителей, производящих сельскохозяйственную продукцию и (или) выращивающих рыбу и осуществляющих ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующих эту продукцию и (или) рыбу, при условии, что в общем доходе доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы.

По налогу на прибыль организаций объем льготы составил 574 тыс. руб. по категории для организаций, получивших статус резидента ТОСЭР.

Двухлетние налоговые каникулы по упрощенной и патентной системе налогообложения предоставлены на сумму 20,8 млн. руб. или 5,7 % от объема льгот по областному законодательству.

Областная льгота по транспортному налогу составила 3,67 млн. руб. или 1 % от объема льгот по областному законодательству.

Анализ предоставленных налоговых преференций показал, что удельный

вес льгот в налоговых доходах областного бюджета в 2017 году вырос по сравнению с 2016 годом и достиг 13 % (2016 году – 11 %).

Рост отмечен за счет введения Налоговым кодексом Российской Федерации в 2015 году льготы по налогу на добычу полезных ископаемых для региональных инвестиционных проектов.

В структуре налоговых льгот по заключенным налоговым соглашениям преобладает инвестиционная составляющая – 82,7 % (18,5 млн. руб.) по категории транспортировка нефти и нефтепродуктов по магистральным трубопроводам.

Социально значимые льготы предоставлены одной категорией – «организации, имеющие на балансе детские железные дороги» и составляют – 17,3 % (3,9 млн. руб.).

Налоговые льготы на территории области установлены Законами Амурской области:

- от 28.11.2003 № 266 - ОЗ «О налоге на имущество организаций на территории Амурской области»;

- от 04.10.2010 № 389 - ОЗ «О пониженных ставках налога на быль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет»;

- от 18.11.2002 № 142 - ОЗ «О транспортном налоге на территории Амурской области»;

- от 05.05.2015 № 528 - ОЗ «Об установлении нулевой ставки налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, для налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей»;

- от 08.10.2015 № 592 - ОЗ «Об установлении ставок налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, в зависимости от категории налогоплательщиков»;

- от 09.10.2012 № 93 - ОЗ «О патентной системе налогообложения на территории Амурской области».

Какую бы цель не поставило правительство Амурской области при введении льготы, его достижение будет полностью зависеть от того, что предпримет

налогоплательщик. Направлять часть финансов, которые были получены налогоплательщиком дополнительно, на инвестиции, увеличить заработную плату работников или решить социальные проблемы коллектива – это условия для введения налоговых льгот.

Анализ эффективности льготы будет выполняться по мере того, как будет истекать назначенный срок действия льготы. После того, как результаты анализа будут известны, можно решать, продлить действие льгот или же их отменить. Если оценка будет положительной, то следует обратить внимание на существующие проблемы и проблемы, которые возникнут у экономических ведомств при практическом воплощении данной идеи.

3.4 Налоговые разрывы в системе администрирования доходов регионального бюджета

Показатель собираемости налогов и сборов отражает степень исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязательств. Определение собираемости налогов базируется на сравнении фактически поступивших и начисленных налогов за отчетный период.

В зарубежных странах оценка показателя собираемости налогов основана на понятии налоговый разрыв. Под налоговым разрывом в целях настоящей работы понимается разница между предполагаемой суммой налогов, которая могла бы поступить в бюджетную систему при условии полного и своевременного исполнения налогоплательщиками налогового законодательства, и суммой фактически поступивших налогов.

На рисунке 19 представлена схема налогового разрыва.



Рисунок 19 – Схема налогового разрыва

В налоговом кодексе понятие налогового разрыва отсутствует, однако ФНС широко использует это понятие при анализе налоговой базы по отдельным налогам, видам экономической деятельности с целью определения налоговых рисков и оценки масштабов неформальной экономики.

При анализе налогового риска оценивается налоговая нагрузка (предприятий, видов экономической деятельности, регионов), которая рассчитывается, в первую очередь, по налогу на прибыль, так как прибыль является экономическим результатом финансовой хозяйственной деятельности, а также по другим налогам с целью выявления тенденций эффективности работы хозяйствующих субъектов, видов экономической деятельности, регионов.

Схема расчета «налогового разрыва» по видам экономической деятельности на основе налоговой нагрузки и среднеотраслевых показателей выглядит следующим образом (рисунок 20).

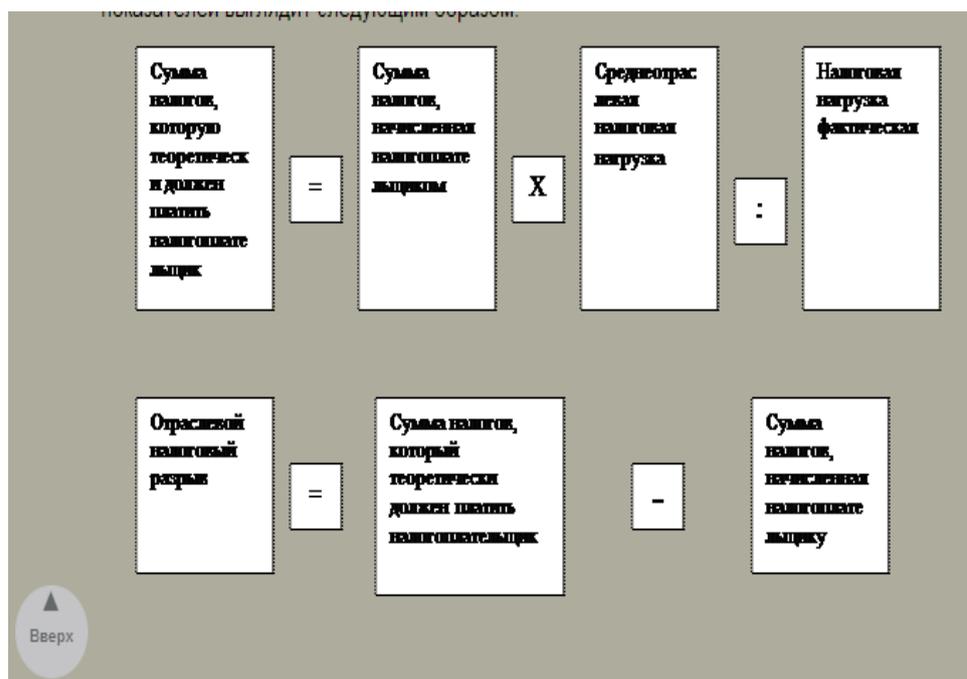


Рисунок 20 – Схема расчета «налогового разрыва» по видам экономической деятельности

Определение налогового разрыва по региону можно обобщить следующим образом (рисунок 21).

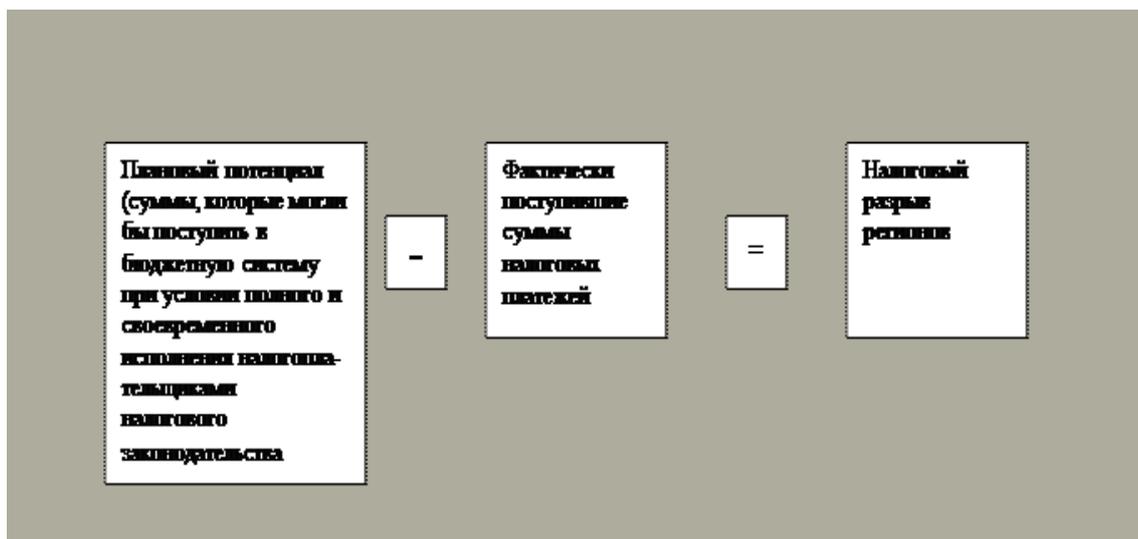


Рисунок 21 – Схема расчета показателя налоговый разрыв

Основываясь на методологии расчета налогового разрыва в качестве нового направления управления рисками налогоплательщиков, можно предложить применение двух подходов к расчету финансового разрыва:

- метод, основанный на макроэкономических показателях – эффективность работы администрации регионов (своевременный отчет по действующим законодательствам и налоговым потерям);
- метод расчета финансового разрыва по зонам рисков (дефолтные регионы со значительными государственным долгом).

Метод расчета финансового разрыва по зонам рисков основан на информации о соблюдении законодательства, главным образом по прогнозу развития региона, его бюджетной обеспеченностью, проверке налогоплательщиков с высокими налоговыми рисками, исследование отдельных секторов экономики и оценке результативности расходования средств.

Определение налогового потенциала, налогового разрыва по налогу на прибыль в консолидированном бюджете региона.

Общую оценку объема поступления доходов по налогам в консолидированный бюджет субъекта с учетом сложившихся существенных внутренних и внешних факторов, а также качественной оценки уровня социально-экономического развития региона проведем на основании «Налогового паспор-

та Амурской области», на основе которого рассчитаем налоговый потенциал региона. Налоговый потенциал позволяет дать количественную оценку достигнутого уровня финансово-экономического развития региона.

В широком смысле, налоговый потенциал – это совокупный объем налогооблагаемых ресурсов территории. В узком смысле, налоговый потенциал представляет собой максимально возможную сумму поступлений налогов и сборов, исчисленных в условиях действующего законодательства.

Для того чтобы рассчитать налоговый потенциал, воспользуемся следующей формулой:

$$НП_{НПО} = НД_i + ЗБ_i + НЛ_i , \quad (2)$$

где $НД_i$ – налоговые доходы по налогу за i -ый период;

$ЗБ_i$ – задолженность перед бюджетом по налогу за i -ый период;

$НЛ_i$ – налоговые льготы, полученные налогоплательщиками по налогу за i -ый период.

Рассчитаем по данной формуле налоговый потенциал по налогу и сравним его с налоговыми поступлениями в таблицах 14-15.

Таблица 14 – Расчет налогового потенциала по налогу на прибыль организаций

Показатели	Годы					Средние годовые темпы прироста
	2013	2014	2015	2016	2017	
Налоговые доходы, млн. руб.	4724	4210	5477	4869	4788	0.34
Задолженность перед бюджетом, млн. руб.	219	388	332	2614	126	-12.91
Налоговые льготы, млн. руб.	897	897	819	877	667	--7.14
Налоговый потенциал, млн. руб.	5910	5495	6638	8360	5581	-1.42
Удельный вес налоговых доходов в налоговом потенциале, в процентах	79	76	82	58	85	1.42

Рассчитано автором на основании форм налоговой отчетности 5-П Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций.

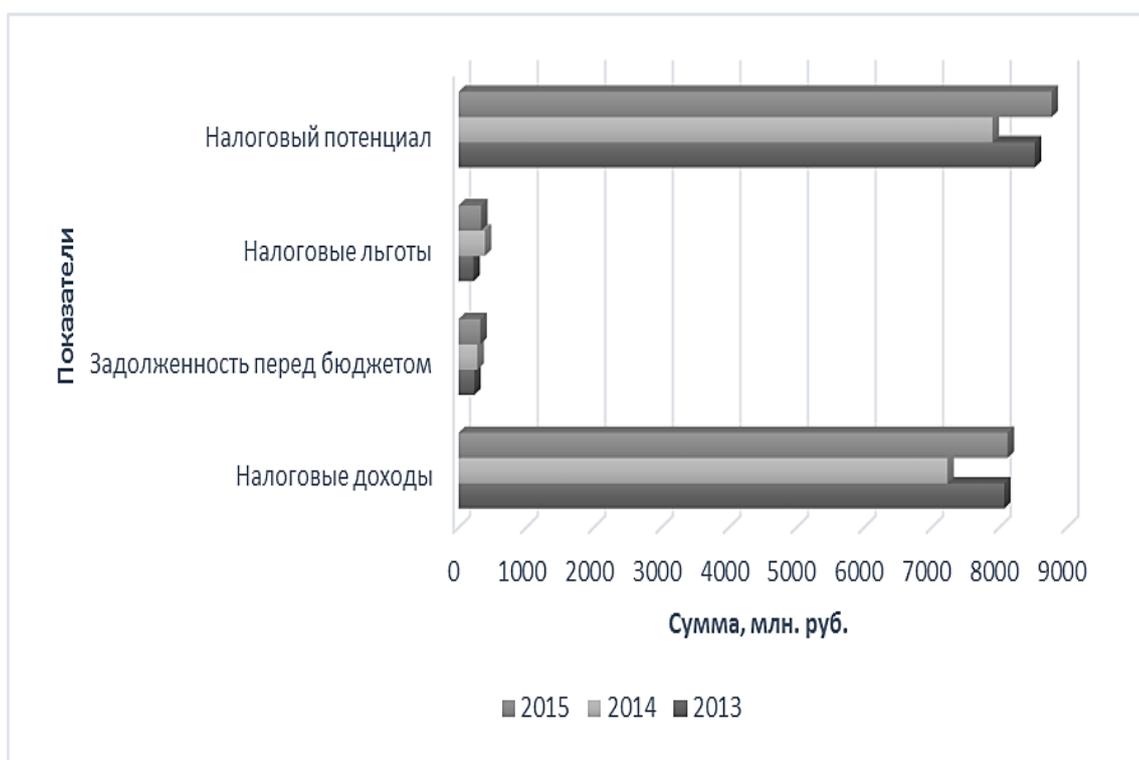


Рисунок 22 – Динамика налогового потенциала по налогу на прибыль организаций

Приведенные данные свидетельствуют о серьезных налоговых угрозах, связанных, на наш взгляд, с проблемами в экономике области:

- несмотря на снижение среднегодовых темпов прироста задолженности перед бюджетом на 12,91 процента и сокращению объема предоставляемых налоговых льгот на 7,14 процента чему следует дать положительную оценку, явно прослеживается тенденция к снижению налогового потенциала по налогу до 1,42 процента;

- серьезные успехи в организации налогового контроля и, связанный с этим прирост налоговых поступлений, существенно увеличивают нагрузку на бизнес и не способствует развитию производства товаров (работ, услуг).

Показатель налогового разрыва рассчитывается не только по совокупности налоговых поступлений, и по отдельным налогам, в первую очередь – по налогу на прибыль, так как прибыль является не только экономическим результатом финансово-хозяйственной деятельности предприятий (организаций), но и основным бюджетообразующим налогом в регионе. Расчет налогового разрыва

по налогу на прибыль организаций осуществляется по следующей формуле:

$$НР_{НПО} = НП_{НПО} - НП_{факт}, \quad (3)$$

где $НР_{НПО}$ – налоговый разрыв по налогу;

$НП_{НПО}$ – налоговый потенциал по налогу;

$НП_{факт}$ – фактические налоговые поступления.

Рассчитаем налоговый разрыв по налогу на прибыль в таблице 15.

Таблица 15 – Налоговый разрыв по налогу на прибыль организаций

Показатели	Значение показателя за год, млн. руб.					Средние годовые темпы прироста
	2013	2014	2015	2016	2017	
$НП_{НПО}$	5910	5495	6638	8360	5581	-1.42
$НП_{факт}$	4724	4210	5477	4869	4788	0.34
$НР_{НПО}$	1186	1285	1164	3491	793	-9.57
Удельный вес налогового разрыва в налоговом потенциале, в процентах	20	23	17	41	14	

Приведенные данные показывают, что налоговый разрыв имеет тенденцию к сокращению около 10 процентов в год, что подтверждает качественную работу налоговой администрации. В то же время почти 30 превышение ($-9,57:0,34 = 28,14$) по сравнению с темпами фактических налоговых поступлений косвенно подтверждает увеличение нагрузки хозяйствующих субъектов.

Использование методических подходов, используемых в контрольно-аналитической работе налоговых органов и уникальной статистической базы позволяет использовать их в налоговом планировании и прогнозировании

Для расчета прогнозного значения налога на прибыль организаций будем использовать данные 2017 года (отчетный год). Для начала определим прогнозируемую валовую прибыль, которая рассчитывается следующим образом:

$$ВПр_{прогноз} = ВПр_{отчет} \times ИКР \times КО, \quad (4)$$

где $ВПр_{\text{прогноз}}$ – прогнозируемая валовая прибыль;
 $ВПр_{\text{отчет}}$ – валовая прибыль за отчетный год;
ИКР – интегральный коэффициент развития экономики региона;
КО – коэффициент отставания роста прибыли от интегрального показателя.

Произведем расчет прогнозного значения валовой прибыли в таблице 16.

Таблица 16 – Расчет прогнозируемой валовой прибыли в 2018 году

Показатели	Значение показателя
Валовая прибыль отчетного года, млн. руб.	24620
Интегральный коэффициент развития экономики (прирост производства продукции × индекс цен × инфляционные ожидания) [прирост ВРП18=1.046*дефлятор ВРП18=1.034]	0.08
Коэффициент отставания роста прибыли от интегрального показателя [прибыль 18:ghb,skm 17-DHG ghbhjcn 18=8956:10540-1.046=0.88]	0.88
Прогнозируемая валовая прибыль, млн. руб.	17332
Удельный вес льгот по налогу на прибыль к валовой прибыли в отчетном году, в процентах	2 = 667:24620
Прогнозируемая величина льгот по налогу на прибыль, млн. руб.	347 = 17332×.002

На следующем этапе определим прогноз налоговой базы по налогу путем уменьшения прогнозного значения валовой прибыли на прогнозируемую сумму налоговых льгот. Таким образом, прогнозируемая налоговая база составляет 16985 руб.

Далее необходимо рассчитать прогнозируемую сумму налога на прибыль, которая находится, как произведение налоговой базы и налоговой ставки. При основной ставке налога – 20 % сумма налога на прибыль равна 3397 млн. руб.

Для повышения точности прогнозных значений поступлений по налогу на прибыль многие субъекты используют различные методики их расчета, которые учитывают особенности социально-экономического положения региона. В таблице 17 представлены некоторые методики прогнозирования налога на прибыль, рассмотрим их.

Таблица 17 – Методики расчета прогнозируемых поступлений по налогу на прибыль организаций в бюджеты субъектов РФ

Субъекты РФ	Формула расчета
Хабаровский край	$\text{НПО}_{\text{прогноз}} = \text{НБ} \times \text{НС} + \Delta\text{Н} \pm \text{ДСН},$ где НБ – налоговая база; НС – налоговая ставка, зачисляемая в бюджет; ΔН – прирост недоимки в текущем периоде; ДСН – дополнительная сумма налога, поступающая / выпадающая в связи с изменением налогового законодательства
Еврейская АО	$\text{НПО}_{\text{прогноз}} = \text{ОП} \times \text{И} \pm \text{Л},$ где ОП – ожидаемая сумма поступления налога; И – изменения прибыли прибыльных предприятий; Л – сумма льгот (вступившие в силу или отмененные)
Сахалинская область	$\text{НПО}_{\text{прогноз}} = \text{НП} \times \Delta\text{k} \pm \text{Л} \pm \text{ДСН},$ где НП – сумма налога на прибыль, исходя из налоговой базы и ставки налога на прибыль для зачисления в бюджет субъекта РФ; Δk – коэффициенты роста (снижения) показателей прибыли прибыльных предприятий; Л – выпадающие доходы за счет льгот, предоставленных субъектом; ДСН – дополнительно поступающая (выпадающая) сумма налога в связи с изменением законодательства в очередном финансовом году
Омская область	$\text{НПО}_{\text{прогноз}} = \overline{\sum \text{НПО}_3} \times \Delta\text{k},$ где $\overline{\sum \text{НПО}_3}$ – средняя сумма поступления налога за 3 последних года; Δk – коэффициент роста (снижения) прибыли прибыльных организаций

Используя данные методики, рассчитаем прогнозируемые суммы поступлений по налогу на прибыль в бюджет Амурской области в таблице 18.

Таблица 18 – Расчет прогнозируемых поступлений по налогу на прибыль организаций в бюджет Амурской области в 2016 году

	Расчет прогнозируемых поступлений по НПО, млн. руб.
Методика №1	$27599,9 \times 0,18 + 5,16 = 4973,14$
Методика №2	$8252,9 \times 0,66 + 332,2 = 5779,11$
Методика №3	$4968,0 \times 1,66 - 332,2 = 7914,7$
Методика №4	$\frac{8120,8 + 7231,9 + 7984}{3} \times 0,66 = 5134,1$

По полученным данным таблицы 18 можно сделать вывод о том, что при использовании представленных методик прогнозирования поступлений налога получились различные значения. Однако можно отметить, что полученное прогнозируемое значение налога на прибыль по методике, представленной в таблице 17 - 18, и методике № 4 из таблицы 18 меньше всего отличаются друг от друга.

В налоговых органах аналитическая работа организуется с помощью автоматизированного комплекса АСК НДС (тестируется 4 версия), аналитических ресурсов ФИР сведения Банка России, ФИР трансфертная цена, ФИР ЕГРЮЛ, ФИР таможня, ПК «ППА Отбор». В некоторых инспекциях используется аналитический ресурс Супераналитик, консолидирующий базу данных банковских выписок.

С помощью вышеупомянутых ресурсов сотрудники контрольно-аналитических отделов выстраивают дерево связей, осуществляют выявление выгодоприобретателя налоговых схем с однодневками.

Во всех налоговых органах РФ с 01.07.2017 прошла реорганизация в отделах по проверке НДС. Созданы отдельные группы внутри отделов либо вновь созданы контрольно-аналитические отделы, они получают необходимые инструкции и рекомендации от вышестоящего налогового органа.

Основная функция вновь созданных отделов – это отработка сложных расхождений, выполненных с помощью комплекса АСК НДС-2. Сложные расхождения – это когда имеется схема из нескольких ступеней, звеньев и в которой будут принимать участие однодневка, транзитёр и выгодоприобретатель, а однодневка и транзитеры будут расположены в разных регионах РФ и это будет «межрегиональной схемой». Простое расхождение – это расхождение между двумя действующими организациями, когда действующий выгодоприобретатель состоит на учете в одной инспекции, что и проблемный контрагент. Отработать простые расхождения не представляет большого труда и благодаря учету в одном налоговом органе это удастся реализовать быстро. В большинстве своем — путем «давления на бизнес» с подачей уточненной декларации, а в остальных случаях проведение мероприятий налогового контроля и доначисление в рамках камеральной налоговой проверке.

Поиск и установление получателей необоснованной налоговой выгоды. Т.е. поиск потенциальных выгодоприобретателей и сбор доказательной базы, в том числе и по материалам, полученным из другого налогового органа. Задача будет заключаться в следующем. Инспектор, увидит сложное расхождение с

ООО (транзитная), которая не самостоятельная и не осуществляет реальной хозяйственной деятельности. С помощью программного комплекса реализуется возможность построения схемы. Путем анализа всех функциональных возможностей и тех ресурсов, которые имеются в налоговом органе на первом этапе визуально определяется, кто может быть потенциальным выгодоприобретателем (анализ схемы). Бывает, что выгодоприобретателя не определить при очень сложной схеме и дробления «бизнеса». Установив выгодоприобретателя перед инспектором вырисовывается картина — где стоят на налоговом учете участники схемы. Проводится весь комплекс МНК по отношению к той организации, которая находится в данном налоговом органе. Это определяется её функционал – возможность осуществления реальной ФХД, осуществляется осмотр адреса и допрос директора (на причастность к управлению и подписанию документов, ЭЦП). Понятно, что при наличии учета бенефициара в этом же НО, ему предъявляется «претензия». Если выгодоприобретатель состоит на учете в другом НО, то вся собранная информация аккумулируется, готовится заключение в Управление данного НО. Управление оценивает корректность определения выгодоприобретателя и выносит свое внутреннее решение. В случае подтверждения все материалы направляются в то управление, где фактически состоит на учете реальный выгодоприобретатель. Далее Управление оформляет письмо в ИФНС по учету бенефициара, а инспекция в свою очередь обязана провести работу по предъявлению претензий.

Когда разрыв в другом налоговом органе, а участники схемы состоят на учете в данном НО. Они могут быть как «транзитёрами», так и выгодоприобретателями. То есть такая же аналогичная информация приходит, и будет приходиться из других налоговых органов в данный налоговый орган. При поступлении из регионов информации уже с доказательной базой о том, что те участники, которые создали цепочку, не могли реализовать товар, отраженный в налоговом учете. Данный налоговый орган, при необходимости, если посчитает нужным, доработает поступивший материал и далее предъявит «претензию» налогоплательщику, состоящему на учете в данном налоговом органе.

Если на учете в данном налоговом органе находится «транзитер», а источник разрыва и выгодоприобретатель находится за пределами региона, то также проводятся все мероприятия по анализу закупа и реализации товара. С последующим анализом банка, допрос директора на предмет осуществления сделки, ну а далее через УФНС направляется информация по учету, где стоит потенциальный выгодоприобретатель.

Побуждение выгодоприобретателя к добровольной подаче уточненной налоговой декларации. Пригласить на комиссию, где инспектора ему должны четко и ясно обрисовать схему ведения бизнеса. Задачей будет убедить его, что налоговики владеют ситуацией, что им известно о том, что он является пользователем схемы и минимизирует свои налоги, а приобрести товар (услуги) у того лица, которое заявлено в схеме просто не мог. Но! Это так сказать идеальный вариант, если налогоплательщик уточнился, а контрольные мероприятия закрылись. Другим вариантом будет, когда налогоплательщик добровольно не согласился уточнить свои обязательства, а у налоговиков достаточно доказательств при открытой камеральной проверке, то тогда составляется акт КНП. В случае недостаточности доказательств, либо окончания срока камеральной проверки тот же самый инспектор обязан будет провести необходимые МНК в рамках предпроверочного анализа. После проведения ППА инспекторам контрольно-аналитического отдела (блока) никто не мешает вызвать налогоплательщика опять на комиссию и соответственно предъявить ему те факты и доказательства, которые были собраны, что им занижены налоговые обязательства. Беседа должна быть оформлена в обязательном порядке протоколом с указанием тех организаций, по которым имеется претензия. В том случае, если налогоплательщик не отреагировал, то у налоговиков появляется возможность проведения комплексной или тематической выездной налоговой проверки.

Таким образом, вновь созданные контрольно-аналитические отделы проводят не только камеральную проверку, но и так сказать, проводят законченный цикл до передачи материалов на ВМП.

ФНС ставит перед данными отделами (блоками) следующие цели – это

корректное установление выгодоприобретателя с конечным результатом уплаты налогов с целью пополнения бюджета. Самым сложным на данный момент времени будет закончить текущую камеральную проверку и вернуться назад, а значит, по указанию УФНС проводить работу в отношении налогоплательщиков по предыдущим налоговым периодам.

Разграничение по функциональности между обычным камеральщиком и инспектором контрольно-аналитического отдела (блока) будет, пожалуй, в том, что обычный работник камерального отдела должен отработать только простые расхождения и соответственно отработка всех ошибок по выставленным требованиям. В ответ на автотребование налоговики ждут формализованное объяснение, которое устранил разрыв, а в том случае если разрыв не ушел, будут истребованы документы, подтверждающие приобретение товаров (услуг).

Основные этапы при проведении проверки по отработке разрывов:

- построение схемы потоков через АСК НДС-2, определение объектов для работы;
- используя доступные ресурсы, проверяются все звенья на наличие численности, собственности и т.д.;
- анализируются р/с на предмет осуществления реальной хозяйственной деятельности. Наличие арендных платежей, электроэнергии, выплата з/п работникам, перечисление налогов, дивидендов и т.д. В общем, все то, что подтвердит ведение реальной финансово-хозяйственной деятельности;
- кто представил декларацию о налогоплательщике. Если это уполномоченный представитель, то соответственно проверяется наличие доверенности и на что она выдана и кем подписана;
- просмотр регистрационного дела, которое имеется у налоговых органов с 2015 года;
- запросы в банки для получения документов по счетам на предмет кто управляет р/с, контактные телефоны и т.д. При наличии подписей сравнивают (визуально) подписи в доверенности проверяемого налогоплательщика с образцами в банке;

- допрос руководителя в присутствии сотрудника правоохранительных органов;

- запрос документов у операторов электронного документооборота. Выясняется как налогоплательщик лично, либо через доверенное лицо. Если очевидно, что подпись в доверенности не руководителя, то задача сделать экспертизу, чтобы в последующем её аннулировать, а представленную декларацию признать не действительной;

- осмотр адреса места регистрации. При отсутствии ООО по адресу регистрации информация передается в отдел регистрации, с последующим внесением записи о недостоверности сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ;

- передача информации в банк о расторжении договора на обслуживание счета. Данная информация должна содержать выводы налогового органа о том, почему данный налогоплательщик является транзитной организацией или организацией, осуществляющей обналичивание денежных средств.

Таким образом, формируют досье налогоплательщика, на основании чего делается вывод, что финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщик не осуществляет. Результаты работы за несколько последних кварталов показывают, что налоговики научились работать с программным комплексом АСК НДС - 2. ФНС признает эффективность программного комплекса и в том числе на правительственном уровне, все увеличения налоговые поступления связывают с тем, что внедрен этот программный комплекс. Но в то же время по всей стране есть очень внушительная цифра по неотработанным разрывам и она составляет порядка 250 - 300 млрд. руб. в квартал. Это получается, что как бы в год бюджет теряет более 1 триллиона рублей. Такие показатели подводят нас к выводу, что налоговыми органами пройден только первый этап. Вторым этапом заключается в формировании именно контрольно-аналитических отделов (блоков, секторов).

Общий вывод по разделу 3.

В ходе дипломного исследования обоснованы «...основные понятия и категории риск-ориентированной налоговой политики, доказано, что ее положе-

ния формируются на основе стратегии социально-экономического развития и достижения целевых ориентиров в рамках принятой региональной стратегии, а также определено, что реализация положений налоговой политики обеспечивается не только в сфере государственного»²¹ налогового менеджмента, но и в сфере совершенствования налогового законодательства. Исследованы отдельные вопросы налогового администрирования: вопросы использования налоговых разрывов о организации контрольной работы, необходимости учета парафискальных платежей при определении налоговой нагрузки и необходимости усиления контроля за предоставлением налоговых льгот.

²¹ Богданов, А.С. Формирование налоговой политики региона⁵ с целью обеспечения его экономической безопасности :дисс. ... канд. экон. наук /А.С.Богданов. – М., 2014. С. 200-205.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В обеспечении экономической безопасности особое значение приобретает проведение сбалансированной налоговой политики, нацеленной на снижение издержек налогового администрирования, повышение собираемости налоговых и неналоговых поступлений в бюджетную систему и стимулирование экономического развития.

В первой главе данной работы были рассмотрены основные аспекты формирования риск–ориентированной налоговой политики региона, а также ее влияния на уровень экономической безопасности с учетом региональных налоговых рисков

Во второй главе проведен анализ, основных структурных параметров налоговой политики Амурской области за 2014 - 2017 годы, который показал, что налоговая политика, проводимая в регионе, является достаточно эффективной, в рейтинге регионов по результатам проведения региональной налоговой политики регион находится на 10 месте.

В третьей главе были рассмотрены отдельные направления реализации и формирования налоговой политики региона, направленные на обеспечение его экономической безопасности.

Исследование, проведенное в настоящей работе, позволило сделать следующие выводы и наметить предложения по использованию риск–ориентированного подхода в формировании региональной налоговой политики, направленной на повышение доходов регионального бюджета, а, следовательно, и его экономической безопасности.

Под экономической безопасностью в целях настоящей работы, понимается система комплексной экономической защиты интересов государства и его регионов и всех его функций, направленная на реализацию имущественной, финансовой, информационной и других составляющих безопасности государства и его регионов, обеспечивающих его экономическую и социальную стабильность через законодательный и исполнительный уровни власти.

Под налоговой безопасностью в данной работе понимается поддержка оптимальных отношений между субъектами налоговой системы при использовании системы факторов и инструментов, с помощью которых осуществляется максимизация налогового потенциала при минимизации уклонений от налогообложения с целью стабилизации и роста бюджетных поступлений всех уровней.

Экономическую безопасность региона обеспечивает налоговая политика на федеральном, региональном и местном уровнях, где происходит мобилизация финансовых ресурсов и формируется налоговый потенциал региона, являющийся одним из основных индикаторов экономической безопасности.

Налоговый потенциал региона определен как максимально возможный объем всех налоговых поступлений при взаимодействии действующей законодательной системы и регионального налогового администрирования с учетом воздействия налоговых рисков. Исследование региональных налоговых угроз обеспечил анализ доходной части консолидированного бюджета территории, который позволил дополнить причины возникновения налоговых рисков детальным исследованием доли различных налогов в итоговом поступлении средств.

По показателям, характеризующим уровень налоговых правонарушений и суммы вероятного причиненного ущерба, в данной работе оценивается степень их влияния на финансово-экономическое положение региона, и определяются тенденции его развития. С помощью расчетных показателей проанализирована эффективность деятельности налоговых органов по контролю за уплатой налогов и возмещению ущерба, что дополняет оценку налогового администрирования в сфере финансово-хозяйственной деятельности юридических лиц, предпринимателей и физических лиц.

Особенности налогового администрирования предполагают значительное

снижение налоговых правонарушений через стабилизацию налоговой системы и рационализацию налоговой политики, сокращая налоговые риски и обеспечивая укрепление экономической безопасности государства. Комплекс мероприятий, предложенных в работе направленный на повышение эффективности контрольно-проверочной деятельности.

Меры, рекомендуемые к принятию органам исполнительной власти субъекта и органам местного самоуправления, для увеличения доходной базы бюджетов и повышения их экономической безопасности.

Расширение состава комиссий по снижению неформальной занятости, мониторингу уровня заработных плат и уровня занятости работников на предприятиях.

В регионе и муниципалитетах должны активизироваться рабочие группы по легализации налоговой базы, которые должны осуществлять мониторинг уровня заработных плат и уровня занятости работников на предприятиях. целесообразно введение в состав комиссий по легализации налогооблагаемой базы различных отраслевых экспертов, как со стороны региональных и муниципальных органов власти, так и научной среды, бизнес-сообщества, профсоюзных организаций.

Включение в состав комиссий экспертов, хорошо знающих особенности работы предприятий соответствующей отрасли, осведомленных о действительном положении дел на предприятиях, позволит более эффективно осуществлять мониторинг предприятий на предмет возможности увеличения налогооблагаемой базы и создаст условия для увеличения собираемости налогов.

Создание единой онлайн-площадки для обработки обращений населения в органы власти.

Цель создания онлайн-площадки для обработки обращений населения в региональные органы государственного управления и органы местного самоуправления состоит в том, чтобы привлечь население к обсуждению вопросов о

необходимости уплаты налогов и сборов в установленные сроки, а также осуществлении постоянного мониторинга работы государственных и муниципальных унитарных предприятий.

В рамках работы онлайн-площадки рекомендуется осуществлять оценку удовлетворенности населения работой государственных (муниципальных) предприятий, выявлять неэффективно и некачественно работающие унитарные предприятия. В дальнейшем, неэффективные предприятия могут рассматриваться в качестве кандидатов для последующей приватизации или коммерциализации.

В рамках работы единой онлайн-площадки рекомендуется организовать прием обращений граждан, предполагающий обязательные ответы представителей органов исполнительной власти субъекта Российской Федерации и муниципальных образований. Кроме того, целесообразно организовать форум для обсуждения актуальных вопросов, связанных с работой вышеуказанных органов власти и с функционированием государственных и муниципальных предприятий, с возможностью вовлекать должностных лиц органов исполнительной власти региона и муниципального образования в обсуждение.

Активизация работы по легализации трудовой деятельности иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность без разрешительных документов.

В Амурской области, где доля трудовых мигрантов в рабочей силе значительна, рекомендуется активизировать работу по легализации трудовой деятельности иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность без разрешительных документов, что даст возможность увеличить сборы по НДФЛ, а также страховые сборы по обязательному медицинскому, социальному и пенсионному страхованию.

Особенно эффективными может оказаться проведение рейдовых мероприятий специальными мобильными группами, куда могут входить участковые инспекторы, сотрудники территориальных органов МВД по вопросам миграции, налоговых органов, органов местного самоуправления. Например, опыт

Белгородской области показал, что данные группы, в том числе и в выходные дни, выходили на места, выявляли случаи привлечения мигрантов к работе без уплаты ими налогов, и в результате проведенной работы количество выданных миграционных патентов в области возросло в 2015 году четыре раза по сравнению с предыдущим периодом.

Активизация работы по выявлению случаев сдачи в аренду жилья без заключения договора аренды и уплаты НДФЛ.

По оценке Росстата в операциях с недвижимым имуществом доля теневой экономики может достигать 50 % от объема сделок, совершенных в сфере сдачи квартир в аренду. Таким образом, выявление случаев сдачи в аренду жилья без заключения договора аренды и уплаты НДФЛ может стать одним из ключевых мероприятий, направленных на ускоренный рост доходов региональных и местных бюджетов.

Тем не менее, региональный опыт показывает, что выявление подобных случаев сопряжено с рядом трудностей. В качестве механизма, позволяющего заинтересовать управляющие компании выявлять подобные случаи и сообщать о них, можно предложить предоставление из местных бюджетов стимулирующих грантов управляющим компаниям, как поощрение за прирост поступлений по НДФЛ на соответствующей территории.

После получения информации о том, что та или иная квартира сдается внаем, представители соответствующей комиссии, включающей специалистов налоговых органов, могут проводить рейдовые мероприятия, чтобы официально зафиксировать сложившуюся ситуацию. При этом необходимо иметь четко прописанный и утвержденный в надлежащем порядке регламент работы подобных комиссий, чтобы исключить злоупотребления, защитить права арендодателей и повысить эффективность деятельности комиссий.

Реализация вышеуказанных рекомендаций позволит улучшить организацию работы по достижению показателей экономического развития региона в рамках исполнения консолидированного бюджета субъекта Деятельность, направленная на рост налоговой и неналоговой доходной базы консолиди-

рованных бюджетов субъектов Российской Федерации, должна осуществляться совместными усилиями федеральных администраторов доходов, региональных органов власти и органов местного самоуправления.

Возможность реализации мероприятий имеет широкое практическое значение и доступно к применению не только на уровне субъекта, но и во всех муниципальных образованиях

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 Авдийский, В. И. Экономическая безопасность современной России: риск-ориентированный подход к ее обеспечению // Экономика. Налоги. Право. 2016. № 3. С. 6–13.
- 2 Агарков, Г.А. Роль налогового администрирования в обеспечении финансовой безопасности региона / Г.А. Агарков, С.В. Кортков // Экономика региона. – 2008. – № 3. – С.90 – 97.
- 3 Анисимов, А.Л. Формирование налогового инструментария обеспечения экономической безопасности региона // Управленец. 2017. № 3(67). С. 25–30.
- 4 Ахмедова, Э.С. Налоговая политика: сущность элементы // Теория и практика общественного развития. 2013. № 3. С. 191–193.
- 5 Богданов, А.С. Формирование налоговой политики региона с целью обеспечения его экономической безопасности: дисс. ... канд. экон. наук /А.С. Богданов. – М., 2014.- 200 с.
- 6 Большухина, И.С. Налоговое планирование: учебное пособие / И.С. Большухина. – Ульяновск: УлГТУ, 2011. - 122 с.
- 7 Брагина, Г.Н. Современная налоговая политика / Г.Н. Брагина // Междисциплинарный диалог: современные тенденции в общественных, гуманитарных, естественных и технических науках. – 2014. – №1. – С. 203 – 210.
- 8 Волков, А.М. Сущность системы налогообложения / А.М. Волков // Бухгалтерский учет и налогообложение. - 2016. - № 5. - С. 23.-29.
- 9 Дедусенко, М.Л. Содержание налогового потенциала в системе планирования налоговых поступлений / М.Л. Дедусенко // Проблемы современной экономики: материалы IV междунар. науч. конф. (г. Челябинск, февраль 2015 г.). – Челябинск: Два комсомольца, 2015. – С. 12 - 14.
- 10 Деметрюк, Э.Э. Анализ налоговых доходов региональных бюджетов РФ / Э.Э. Деметрюк // Актуальные вопросы и тенденции развития в современной науке: сборник научных трудов по итогам международной научно- практи-

ческой конференции. – Красноярск, 2016. – С. 213 – 220.

11 Дзукаева, А.Л. Обзор официальных методик расчета налоговой нагрузки организаций // Альманах современной науки и образования. – 2016. – № 5-1 (81). – С. 143-145

12 Дивина, Л.Э. Налоговая составляющая экономической безопасности Российской Федерации / Л.Э. Дивина // Российское предпринимательство. – 2014. – № 8. – С. 39-45.

13 Законодательное Собрание Амурской области [Электронный ресурс]: офиц. сайт. – Режим доступа: www.zsamur.ru. – 15.12.2017.

14 Колесникова, О.С. Оценка бюджетных потерь от теневой экономики: региональный аспект // Проблемы финансов, кредита и бухгалтерского учета в условиях реформирования экономики. Материалы студенческой международной научно-практической конференции / Под редакцией В. А. Федорова, Е. А. Карловской, 2016. С. 101-104

15 Колесникова, О.С. Бюджетные потери Амурской области от теневой экономики // Россия - Китай: вектор развития. Материалы научно-практической конференции / Под общей редакцией канд. экон. наук О.А. Цепелева, 2016. С. 10-12.

16 Кулешова Л.В. Эффективность влияния региональной налоговой политики на формирование бюджетов субъектов Дальневосточного региона / Л.В. Кулешова // Экономика и предпринимательство. 2016. № 12. С. 431-436.

17 Куклина, Т.В. Налоговое администрирование в РФ: сущность, принципы и основные проблемы / Т. В. Куклина// Экономика. - 2009. - № 5. – С. 77.

18 Лапин, Ю.В. К вопросу об эффективных инструментах налоговой политики / Ю.В. Лапин // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2013. – №2. – С.87 – 89.

19 Леонов, С.А. Налоги и налогообложение: учебник / С.А. Леонов. – Курск: Региональный финансово-экономический ин-т, 2010. – 356 с.

20 Лукпанова, Ж.О. Налоговое регулирование и его роль в системе государственного воздействия на экономику / Ж.О. Лукпанова, Л. Канаптева//

Вестник МИЭП. – 2013. – №4 (13). – С.56 – 62.

21 Лях, О.А. Региональная налоговая политика России на современном этапе / О.А. Лях, А.М. Гринкевич // Известия Томского политехнического университета. – 2008. - №6. – С. 107.

22 Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения / И.А. Майбуров. – М. : Норма, 2014. – 422 с.

23 Пансков, В.Г. О некоторых проблемах налогового законодательства / В. Г. Пансков // Налоговый вестник. - 2010. - № 4. – С. 22-27.

24 Пушкина С.С. Налоговая политика в области налогообложения юридических лиц / С.С. Пушкина // Экономика, государство и общество в XXI веке. - 2017. - № 4. – С. 45.

25 Панин, А.В. Минимизация риска проведения налоговой проверки / А.В. Панин // Экономика и предпринимательство. – 2016. – №8. – С. 570–575

26 Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика / В.Г. Пансков, 2016. - 680 с.

27 Позднякова, Т.А. Субъект и объект налоговой политики / Т.А, Позднякова, Э.О. Абаев // СИСП. 2015. № 5 (49) [Электронный ресурс] // Киберленинка: офиц. сайт. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/subekt-i-obekt-nalogovoy-politiki>. – 26.11.2017.

28 Правительство Амурской области [Электронный ресурс]: офиц. сайт. – Режим доступа: <http://www.amurobl.ru>. – 15.12.2017.

29 Региональная экономика: учебник / под ред. Е.П. Качан [Электронный ресурс] // Учебник онлайн: офиц. сайт. – Режим доступа: http://uchebnikonline.ru/rps/regionalna_ekonomika_kachan_uchebnik/regionalnoy_podatkovoy_politiki. – 12.12.2017.

30 «Рейтинг эффективности региональной налоговой политики по итогам 2017 года» [Электронный ресурс] // PWC: офиц. сайт. – Режим доступа: <https://www.pwc.com>. (дата обращения: 28.10.2018).

31 Симонов, А.Ю. Налоговый потенциал / А.Ю. Симонов // Молодой ученый. – 2014. – №1. – С. 423-425.

32 Управление Федеральной миграционной службы по Амурской области [Электронный ресурс]: офиц. сайт. – Режим доступа: <http://fmsamur.ru>. – 12.12.2017.

33 Федерального закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» [Электронный ресурс]: офиц. сайт. – Режим доступа: www.nalog.ru. – 16.12.2017.

34 Федеральная налоговая служба [Электронный ресурс]: офиц. сайт. – Режим доступа: www.nalog.ru. – 16.12.2017.

35 Хочуев, В.А. Налоговое администрирование как особый инструмент обеспечения экономической безопасности России / В.А. Хочуев// Научные ведомости Белгородского государственного университета. Серия: История. Политология. – 2009. – №1 (56). – С.244 – 248.

36 Цветков, И.В. Налоговые споры: вопросы теории и практики / И.В. Цветков // Проблемы и тенденции развития налоговой системы Российской Федерации: материалы межрегиональной научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава. – Ростов-на-Дону, 2003. – С. 59.

37 Цепелев, О.А. Оценка влияния налоговой нагрузки на уровень ненаблюдаемой экономики региона // В мире научных открытий. 2011. № 10-1. С. 651 – 66

38 Шаулина, Г.А. Становление и развитие системы налогового контроля при применении организациями и индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения / Г.А. Шаулина // Все для бухгалтера. - 2015. - № 3. - С.46-51.

39 Шувалова, Е.Б. Налоговые аспекты экономической безопасности в Российской Федерации / Е.Б. Шувалова // Экономика, Статистика и Информатика. – 2016. – № 3. – С. 39.

40 Экономическая безопасность России. Общий курс: учебник / под ред. В.К. Сенчагова. - М.: Лаборатория знаний, 2012. - 815 с.

41 Яшина, Н.И. Оценка эффективности налогового контроля с учётом

риска исполнения налогового обязательств / Н.И. Яшина, Е.Е. Александров // Финансы и финансовый механизм. – 2016. – № 3 (65). – С. 52.

42 PayingTaxes 2017 [Электронный ресурс] // PWC: офиц. сайт. – Режим доступа: <https://www.pwc.com>. (дата обращения: 28.10.2018).