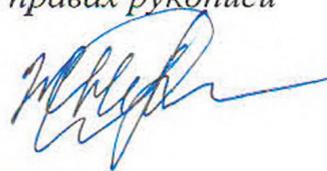


*На правах рукописи*



**Жирнова Наталья Алексеевна**

**МЕТОДИКА ОЦЕНКИ МЕХАНИЗМА ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ  
НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ И ОРГАНОВ ВНУТРЕННИХ ДЕЛ В  
ПРОЦЕССЕ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

**Специальность 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика**

**Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук**

**Москва – 2019**

Работа выполнена на кафедре экономики и бухгалтерского учета ФГКОУ  
ВО «Московский университет МВД России имени  
В.Я Кикотя»

Научный руководитель: **Минаков Андрей Владимирович**  
доктор экономических наук, профессор

Официальные оппоненты: **Зубарева Елена Васильевна**  
заведующая кафедрой бухгалтерского учета  
АНО ОВО ЦС РФ «Российский университет  
кооперации», доктор экономических наук,  
профессор

**Попонова Наталия Андреевна**  
доцент кафедры экономической безопасности  
ФГБОУ ВО «МИРЭА – Российский  
технологический университет», кандидат  
экономических наук, доцент

Ведущая организация: **Федеральное государственное бюджетное  
образовательное учреждение высшего  
образования «Российский экономический  
университет имени Г.В. Плеханова»**

Защита состоится «7» ноября 2019 года в 14.00 часов на заседании  
диссертационного совета Д 203.019.05, созданного на базе ФГКОУ ВО  
«Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя» (117997,  
Москва, ул. Академика Волгина, д. 12), зал диссертационного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГКОУ  
ВО «Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя»  
(<http://diss.mosu-mvd.com>).

Автореферат разослан «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2019 года

Ученый секретарь  
диссертационного совета  
кандидат экономических наук



Иванов  
Артем Витальевич

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Налоговый контроль с практической и научной точки зрения в своей основе представляет собой особое значение для реализации социально-экономической политики страны ввиду того, что доходная часть бюджета в преобладающей степени формируется за счет налоговых поступлений.

Контрольная деятельность, направленная на выявление незаконных схем уклонения от уплаты налогов, сборов и страховых взносов, а также на противодействие незаконному возмещению налога на добавленную стоимость, в основном осуществляется налоговыми органами во взаимодействии с органами внутренних дел (далее – ОВД) и реализуется в таких формах налогового контроля, как выездные и камеральные проверки. Особенностью выездных налоговых проверок является возможность привлечения к участию в их проведении сотрудников ОВД, что позволяет налоговым органам расширить свои полномочия в проверочных мероприятиях за счет потенциала полиции, не только как силового ведомства, но и как органа, имеющего специально подготовленных сотрудников в экономической сфере.

На сегодняшний день очевидно повышение роли сотрудников ОВД в налоговом контроле, в связи с увеличением доли проводимых совместно с ними выездных налоговых проверок с 10 % в 2012 году до 31 % в 2018 году. При этом в 2018 году объем доначисленных налогов, пеней и штрафов по совместным выездным налоговым проверкам на 13,7 млрд. руб. превысил сумму аналогичных поступлений в бюджет по результатам проверок, проводимых налоговыми органами без участия ОВД, несмотря на то, что их количество в 2,2 раза больше совместных.

Исходя из вышеизложенного следует, что практика совместной деятельности налоговых органов и ОВД положительно влияет на рост объемов финансовых средств государства, получаемых за счет погашения налогоплательщиками сумм недоимок, пеней и штрафов, в связи с чем развитие методических подходов по повышению эффективности функционирования механизма взаимодействия налоговых органов и ОВД в процессе осуществления налогового контроля является одним из рычагов для пополнения бюджетов и государственных внебюджетных фондов страны.

Вместе с тем, несмотря на значительное количество исследований, посвященных налоговому контролю, в том числе оценке результативности, эффективности, а также разработке мер и рекомендаций по его совершенствованию, на сегодняшний день именно область взаимодействия налоговых органов и ОВД в научных публикациях в достаточной степени не освещена. Это связано с необходимостью анализа практического материала о деятельности двух ведомств, что не всегда представляется возможным ввиду ограниченности его доступа для широкого круга исследователей. Также в научных публикациях недостаточно широко освещено экономико-организационное содержание механизма взаимодействия и методические

подходы к его оценке, что лишает возможности определения результативности и эффективности его функционирования.

Таким образом, актуальность темы диссертационной работы обусловлена потребностью в углубленном исследовании механизма взаимодействия налоговых органов и ОВД в процессе осуществления налогового контроля с целью его совершенствования в теоретических и практических аспектах науки.

**Степень научной разработанности проблемы.** Значительный научный вклад в развитие теоретических основ налогового контроля, а также организационных и методических аспектов его осуществления внесли такие ученые, как Абрамов Р.Р., Айтхожина Г.С., Брусницын С.М., Грачева Е.Ю., Дадашев А.З., Ильин А.Ю., Казарян Т.Р., Кашин В.А., Косов М.Е., Кучеров И.И., Михасева Е.Н., Нестеров Г.Г., Ногина О.А., Осокин И.В., Пансков В.Г., Попонова Н.А., Романовский М.В., Сафохина Е.А., Тютин Д.В., Умаров И.Э., Чайковская Л.А., Якупов З.С. и др.

Проблемные вопросы практической деятельности государственных органов, связанные с выявлением нарушений и преступлений в налоговой сфере, и пути их решения раскрываются в различной мере в работах Балюк Н.Н., Брызгалина А.В., Вачугова И.В., Гончарова А.В., Гришко Л.Е., Ермаковой Е.А., Ищенко А.Н., Кучерова И.И., Макевниной Д.Ю., Орешкина И.А., Пайзулаева И.Р., Пастушковой Л.Н., Передернина А.В., Сальникова К.Е., Соловьевой И.Н., Судакова О.Ю., Юрмашева Р.С., Юткиной Т.Ф. и др. Также аспекты, касающиеся налоговых нарушений, рассматривались в трудах таких зарубежных авторов как Вагнер А., Годме П.М., Смит А.

Учитывая, что в процессе налогового контроля применяются различные методические подходы к оценке финансово-хозяйственной деятельности организаций, в том числе и с применением статистических методов, то вопросы учета и экономико-статистического анализа субъектов проверки нашли отражение в трудах Агаповой Т.Н., Бобошко В.И., Дианова Д.В., Дятловой А.Ф., Минашкина В.Г., Суглобова А.Е., Цхададзе Н.В. и других авторов.

Отдельные аспекты взаимодействия налоговых органов и ОВД освещались в научных публикациях Брызгалина А.В., Верстовой М.Е., Древалю Л.Н., Ильина А.Ю., Лебиной М.С., Макеевой И.А., Семенова А.С., Семенчука В.В., Усковой А.С., Филипповой Н.А. и др.

Задачи, направленные на поиск путей повышения эффективности и результативности налогового контроля, а также методов борьбы с налоговыми нарушениями, ставили перед собой Александров А.В., Ануфриева Е.М., Готаидзе Д.Н., Ефремова Т.А., Зарипов В.М., Коршунова М.В., Лобанов А.В., Уварова С.П., Хузягалиева Э.Х. и др.

Вопросы, касающиеся оценки результатов деятельности налоговых органов по осуществлению налогового контроля, раскрываются в исследованиях таких авторов, как Майорова И.М., Мечетина Т.А., Морозов М.С., Романенко Н.М., Рыкунова В.Л., Севрюкова Л.В., Храпов Е.А., Чухнина Г.Я.

Вместе с тем, недостаточно изученными остаются вопросы и проблемы организации и проведения налогового контроля совместно с подразделениями

МВД России. Более того современные методики оценки налогового контроля не учитывают результативность взаимодействия налоговых органов и ОВД по проведению налоговых проверок, что не позволяет рассчитать эффективность совместной деятельности, представляемую в стоимостном выражении. В этой связи подтверждается недостаточная степень научной разработанности темы исследования, что позволяет сформулировать соответствующие цель и задачи.

**Цель** исследования – разработка методики оценки механизма взаимодействия налоговых органов и органов внутренних дел в процессе осуществления налогового контроля для проведения комплексного анализа его функционирования, повышения результативности и эффективности.

Для достижения указанной цели диссертации поставлены следующие **задачи:**

- уточнить и научно обосновать понятие «налоговый контроль» с позиции осуществления совместных проверочных мероприятий налоговых органов и ОВД; определить его сущность и границы как одной из основных составляющих объекта исследования;

- установить полный перечень форм и мероприятий налогового контроля, а также предложить критерий, позволяющий разграничить их между собой и установить формы контроля, в которых фактически осуществляется взаимодействие сотрудников налоговых органов и ОВД;

- определить структурные элементы механизма взаимодействия налоговых органов и ОВД в формах камеральных и выездных налоговых проверок, установить их взаимосвязи и целевые установки для дальнейшего проведения всесторонней оценки;

- выявить недостатки в работе механизма взаимодействия налоговых органов и заинтересованных подразделений МВД России и выработать конкретные меры по стабилизации совместной деятельности, повышению результативности и эффективности его функционирования;

- сформировать и научно обосновать систему показателей результативности и эффективности функционирования механизма взаимодействия налоговых органов и ОВД при проведении совместных проверочных действий;

- разработать методику оценки функционирования механизма взаимодействия налоговых органов и ОВД в процессе осуществления совместной контрольной деятельности, определить способы анализа и расчета показателей, характеризующих результативность и эффективность его работы;

- осуществить анализ затрат бюджета Российской Федерации на проведение налоговыми органами и ОВД совместных контрольных мероприятий для расчета показателя реальной восполняемости бюджета;

- провести качественную и количественную оценку взаимодействия территориальных инспекций Федеральной налоговой службы России (далее – ФНС России) и подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции Министерства внутренних дел России (далее – ЭБиПК МВД России).

**Область исследования.** Исследование проведено в соответствии с п. 3.2 – «теоретические и методологические основы и целевые установки аудита,

контроля и ревизии», п. 3.15 – «налоговый контроль» ч. 3 – «аудит, контроль и ревизия» Паспорта специальности ВАК при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика.

**Объектом диссертационного исследования** являются организационно-экономические отношения, складывающиеся при взаимодействии налоговых органов и органов внутренних дел в процессе осуществления налогового контроля.

**Предметом диссертационного исследования** выступают показатели, характеризующие эффективность и результативность механизма взаимодействия налоговых органов и органов внутренних дел в процессе осуществления налогового контроля.

**Теоретической и методологической основой исследования** послужили научные труды отечественных и зарубежных ученых, публикации по исследуемой проблеме в периодической печати, законодательство о налогах и сборах, ведомственные и межведомственные приказы, методические рекомендации, инструкции и другие нормативные акты в области осуществления налогового контроля, материалы международных, всероссийских, региональных научно-практических конференций и семинаров, посвященных теоретическим и практическим проблемам организации и оценки проведения контрольной работы налоговыми органами.

Методологической основой диссертационного исследования послужили следующие методы познания: анализ (историко-логический, статистический, системный), синтез, дедукция, индукция, сравнение, обобщение, формализация, а также графические и табличные приемы визуализации информации.

**Информационно-эмпирическую базу исследования** составили: отчетно-аналитическая информация ФНС России, Главного управления экономической безопасности и противодействия коррупции МВД России (далее – ГУЭБиПК МВД России), Главного информационно-аналитического центра МВД России (ГИАЦ МВД России), Следственного комитета России (далее – СК России), в части данных по налоговым нарушениям (преступлениям) и причинённого от них материального ущерба, а также отчеты Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), содержащие сведения о моделях взаимодействия между налоговыми и правоохранительными органами зарубежных стран.

**Научная новизна** диссертационного исследования заключается в развитии теоретических положений о налоговом контроле и организационно-экономическом механизме взаимодействия налоговых органов и органов внутренних дел в процессе осуществления налоговых проверок, а также в разработке комплексной методики его оценки, что раскрывается в следующих положениях:

1. Уточнено понятие «налоговый контроль», которое с учетом современных научных подходов предлагается представить как систематическое наблюдение и мониторинг, осуществляемые уполномоченными органами, за соблюдением подконтрольными субъектами законодательства о налогах и сборах, а также деятельность, направленную на предупреждение, выявление и пресечение

ими налоговых правонарушений с последующим устранением негативных последствий от них, с целью обеспечения корректности исчисления налоговых платежей, полноты и своевременности их уплаты в бюджет Российской Федерации. Предложены скорректированные цель и задачи налогового контроля с точки зрения взаимодействия налоговых органов и заинтересованных подразделений МВД России, позволяющие расширить его теоретическую основу.

2. Предложен и научно обоснован способ дифференцирования форм и мероприятий налогового контроля по критерию самостоятельности и подчиненности, а их перечень уточнен, дополнен и классифицирован в зависимости от участия в проверках сотрудников подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции МВД России. Предложенная классификация определила формы контроля и соответствующие мероприятия, в которых совместное участие принимают сотрудники ОВД и налоговых органов.

3. Установлен механизм взаимодействия налоговых органов и ОВД в процессе осуществления выездных и камеральных налоговых проверок, включающий задачи и целевые установки участников процесса контроля, определены основные этапы проверочных мероприятий, выявлены особенности совместной работы и развиты методические подходы к оценке механизма взаимодействия.

4. Предложен комплекс мероприятий организационно-экономического и социально-психологического характера, направленных на устранение факторов, негативно влияющих на процесс функционирования механизма взаимодействия налоговых органов и ОВД; теоретически обосновано их положительное воздействие на совместную деятельность данных ведомств.

5. Сформирована и научно обоснована система показателей, характеризующих результативность и эффективность механизма взаимодействия налоговых органов и ОВД; предложена их классификация в зависимости от форм налогового контроля, включающая показатели активности и финансовой результативности деятельности сотрудников соответствующих подразделений ФНС и МВД России, структуры и динамики.

6. Разработана методика оценки механизма взаимодействия налоговых органов и ОВД в процессе осуществления налогового контроля посредством определения комплексного показателя, на основе метода экспертных оценок, в целом характеризующего результативность совместной деятельности проверяющих органов, а также показателя реальной восполняемости бюджета, отражающего ее эффективность. Осуществлена апробация предложенной методики на основе качественной и количественной оценки сотрудничества территориальных инспекций ФНС России и подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции МВД России.

**Теоретическая значимость** исследования заключается в расширении теоретических основ налогового контроля в части уточнения и дополнения его понятийного аппарата, в формировании научного представления о механизме взаимодействия налоговых органов и ОВД путем установления его элементов и организационно-экономического содержания. Существенность теоретической

части исследования подтверждается предложенной системой показателей, характеризующих результативность и эффективность функционирования данного механизма взаимодействия, а также разработанной методикой его всесторонней оценки.

**Практическая значимость** заключается в том, что предложенная система показателей и разработанная на их основе методика оценки, представляют интерес для инспекций ФНС России и подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции МВД России в связи с тем, что позволяют определить результативность и эффективность совместной деятельности вне зависимости от уровня их взаимодействия. Методика охватывает деятельность территориальных (районных) подразделений, городских и региональных управлений, что характеризует ее гибкость и универсальность. Кроме того, взаимодействие может быть оценено за любой временной период (месяц, квартал, полугодие, год). На основе полученных результатов по итогу использования предложенной методики, руководители соответствующих подразделений могут оперативно вносить своевременные коррективы в задачи на предстоящий период.

Также с целью совершенствования взаимодействия между налоговыми органами и ОВД разработаны мероприятия организационно-экономического и социально-психологического характера, которые, при условии их практической реализации государственными органами, позволяют повысить:

- достоверность статистических данных путем единого подхода к их формированию;
- качество проверок в части сбора доказательственной базы;
- профессиональный уровень подготовки и личную мотивацию сотрудников в достижении более высокой экономической эффективности проверок.

Вместе с тем предлагаемый комплекс мероприятий позволяет снизить нагрузку на сотрудников, в части временных затрат на получение необходимой информации, а также коррупционные риски.

Теоретические и практические разработки диссертационного исследования являются актуальным материалом для совершенствования процесса вузовской подготовки специалистов по дисциплинам: «Организация и методика проведения налоговых проверок», «Налоговое администрирование», «Налоговый учет и налоговое планирование».

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Теоретические положения, практические выводы и результаты диссертации апробированы на международных, всероссийских и межвузовских научных мероприятиях, среди которых: научно-практическая конференция «Правовые и экономические проблемы финансовых расследований» (Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова, 2015 год), межвузовская научно-практическая конференции «Проблемы обеспечения экономической безопасности в современной России» (Московский Университет МВД России имени В.Я. Кикотя, 2015 год), международная научно-практическая конференции «Новейшие достижения и успехи развития экономики и менеджмента»

(г. Краснодар, 2016 год), межвузовская конференция курсантов, слушателей, адъюнктов и соискателей «Актуальные проблемы обеспечения экономической безопасности в современной России» (Московский Университет МВД России имени В.Я. Кикотя, 2017 год), IX Всероссийская конференция студентов и молодых ученых «Финансовые расследования» (Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова, 2017 год), международная научно-практическая конференция «Наука сегодня: вызовы, перспективы и возможности» (г. Вологда, 2018 год).

Полученные в ходе исследования результаты апробированы в деятельности Отдела экономической безопасности и противодействия коррупции Управления внутренних дел по Северо-Восточному административному округу Главного управления МВД России по г. Москве, а также в учебном процессе ФГБОУИ ВО «Московский государственный гуманитарно-экономический университет», что подтверждено соответствующими актами внедрения. Отдельные аспекты использованы при подготовке учебного пособия «Совершенствование деятельности подразделений документальных исследований, управлений (отделов) экономической безопасности и противодействия коррупции территориальных органов МВД России» (авторских – 0,65 п.л.).

**Публикации.** По теме диссертации опубликовано 11 работ, общим объемом 4,6 п.л. (авторских – 4,2 п.л.), в том числе 4 статьи в изданиях, рекомендованных ВАК при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации, общим объемом 2,7 п.л. (авторских – 2,5 п.л.), 2 статьи в сборниках международных научно-практических конференций общим объемом 0,5 п.л. (авторских – 0,5 п.л.).

**Структура и объем диссертации.** Работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 172 источника, и приложений на 23 л. Общий объем диссертации составляет 201 страницу, в том числе 24 рисунка, 27 таблиц.

## II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

**Во введении** обоснована актуальность темы исследования, определены его цель, задачи, объект, предмет, раскрыта научная новизна, теоретическая и практическая значимость работы.

**В первой главе** путем исследования научных позиций к определению налогового контроля раскрыта его сущность и содержание, определены государственные органы его осуществляющие и охарактеризованы их функции; обоснована необходимость разграничения форм и мероприятий налогового контроля по критериям, в основу которых положены признаки самостоятельности и подчиненности, определены формы налогового контроля, которые могут реализовываться во взаимодействии с ОВД; проведен сравнительный анализ моделей взаимодействия налоговых и правоохранительных органов зарубежных

стран с Российской Федерацией, хронологически отражена трансформация российского опыта противодействия государственных органов налоговым нарушениям и преступлениям.

**Во второй главе** исследован механизм взаимодействия налоговых органов (далее – НО) и ОВД в процессе осуществления камеральных и выездных налоговых проверок, представлено теоретическое описание его элементов и их взаимосвязи, выделены и раскрыты этапы взаимодействия; проведен анализ современного состояния взаимодействия подразделений ФНС, МВД и СК России за период с 2012 по 2018 гг. на основе данных ведомственных статистических отчетностей, посредством сопоставления результатов деятельности налоговых органов, осуществляемой, в рамках выездных налоговых проверок, совместно с ОВД и без них, а также исследования динамики налоговой преступности, связанной с уклонением от уплаты налогов и незаконным возмещением НДС; предложена система показателей, характеризующих результативность и эффективность совместной работы данных ведомств.

**В третьей главе** предложены организационно-экономические и социально-психологические мероприятия по устранению выявленных в ходе исследования проблем и недостатков функционирования механизма взаимодействия; разработана методика оценки результативности и эффективности функционирования механизма взаимодействия, на основе которой оценена совместная деятельность инспекций ФНС России и подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции МВД России по г. Москве.

**В заключении** сформулированы обобщающие выводы об основных результатах проведенного диссертационного исследования и о мерах, направленных на совершенствование механизма взаимодействия налоговых органов и ОВД в процессе осуществления налогового контроля.

### **III. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Уточнено и обосновано понятие «налоговый контроль», что на теоретическом уровне позволило расширить его функциональное назначение в соответствии с практической деятельностью налоговых органов, в том числе осуществляемой во взаимодействии с сотрудниками ОВД, а также конкретизировать основные цели и задачи данных участников в области контроля**

Вопросы разработки понятийного аппарата налогового контроля, в полной мере отражающего его сущность, являются предметом активной дискуссии в научном сообществе. Анализ научных точек зрения относительно обоснования данного термина позволил сделать вывод о его недостаточной проработанности, в том числе и в Налоговом Кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ), где

также не раскрыто значение и сущность контроля в целом. В связи с этим для целей исследования понятие «налоговый контроль» уточнено и представлено, как «деятельность уполномоченных органов, направленная на обеспечение корректности исчисления, своевременности и полноты уплаты налоговых платежей в бюджет России, путем осуществления систематического наблюдения и мониторинга за исполнением подконтрольными субъектами установленных обязательств перед государством, а также проведения мероприятий по выявлению незаконных схем получения необоснованной налоговой выгоды».

В соответствии с предложенным определением налоговые, таможенные органы, а также подразделения ЭБиПК МВД России выступают в качестве организаций, уполномоченных на осуществление контроля за соблюдением законодательства о налогах сборах. Подконтрольными субъектами являются налогоплательщики, налоговые агенты, плательщики сборов и страховых взносов, то есть юридические и физические лица, на которых возложена обязанность по уплате установленных НК РФ налоговых платежей, представленных в виде налогов, сборов и страховых взносов.

В предложенной форме понятие налогового контроля охватывает направления деятельности как налоговых органов, так и ОВД, которые в конечном итоге стремятся к общему результату, связанному с пополнением бюджета страны за счет уплаты выявленных сумм налоговых недоимок, что является важнейшим аспектом оценки их сотрудничества.

Детализация понятия «налоговый контроль» предопределило необходимость внесения соответствующих корректив в его цель и задачи. Так, цель налогового контроля заключается в минимизации налоговых нарушений, а также в обеспечении доначислений в бюджет по неуплаченным налоговым платежам, выявленным по результатам проведенных налоговыми органами и ОВД проверочных мероприятий, что конкретизируется в следующих задачах:

- обеспечение корректности исчисления, полноты и своевременности уплаты налоговых платежей;
- предупреждение, выявление и пресечение нарушений и преступлений в налоговой сфере;
- обеспечение неотвратимости наказания по уплате недобросовестными налогоплательщиками сумм выявленной недоимки и штрафных санкций;
- координация и совершенствование взаимодействия между государственными органами, уполномоченными на осуществление контрольных функций в налоговой сфере;
- укрепление налоговой дисциплины и развитие налоговой культуры.

**2. Сформированы перечни форм и мероприятий налогового контроля на основании предложенных критериев самостоятельности и подчиненности, что позволило выявить формы, применяемые только в рамках совместной деятельности налоговых органов и ОВД, а также установить конкретные мероприятия, проводимые при выездных и камеральных налоговых проверках**

Налоговый контроль осуществляется в виде установленных налоговым законодательством форм и мероприятий. В ходе анализа главы 14 НК РФ выявлена тождественность значений понятий «форма» и «мероприятие», что подразумевает общность содержания и их смысловую близость. При этом практика проведения налогового контроля указывает на неравнозначность и существенные различия в формах и мероприятиях его осуществления. В частности, формы представляют собой организацию конкретных контрольных действий и предполагают формально закрепленный результат их проведения, тогда как мероприятия являются инструментами форм и способами сбора информации, обеспечивающими в конечном итоге формирование доказательственной базы по налоговым правонарушениям и преступлениям.

Таким образом, выявлен признак подчиненности, фактической зависимости мероприятий налогового контроля от его форм, на основании чего предложено их разграничение, представленное в виде сформированных перечней. Также учитывая, что налоговый контроль в различных формах может проводиться налоговыми органами, как самостоятельно, так и во взаимодействии с сотрудниками ОВД, предложена классификация по критерию самостоятельности их применения контролирующими органами (табл. 1).

Таблица 1 – Перечень и классификация форм налогового контроля по критерию самостоятельности их применения контролирующими органами

Формы налогового контроля, осуществляемые НО самостоятельно	Формы налогового контроля, осуществляемые НО во взаимодействии с ОВД
Учет организаций и физических лиц	Выездная налоговая проверка (далее – ВНП)
Выездная налоговая проверка	
Камеральная налоговая проверка	
Налоговый мониторинг	Камеральная налоговая проверка (далее – КНП)
Проверка трансфертного ценообразования	
Контроль налоговых поступлений	

Следует отметить существенные различия в процессе взаимодействия в формах камеральной и выездной налоговых проверок. Так, на практике взаимодействие в форме КНП можно охарактеризовать, как опосредованное ввиду того, что оно начинается только после направления налоговыми органами в ОВД материалов камеральной проверки, в ходе которой установлены признаки экономического преступления, связанного с незаконным возмещением налога на добавленную стоимость (далее – НДС). В данном случае задача сотрудников подразделений ЭБиПК МВД России заключается в проверке поступивших из налоговых органов документов и сборе доказательственной базы, подтверждающей выявленные нарушения и нанесение финансового ущерба государству.

В свою очередь взаимодействие в форме ВМП характеризуется, как прямое, в связи с возможностью привлечения к непосредственному участию в ней сотрудников ОВД.

Предложен перечень мероприятий налогового контроля, позволяющий установить их взаимосвязь с конкретными формами, а именно с налоговыми проверками, представляющими интерес для цели исследования, в виду возможности их осуществления во взаимодействии с ОВД (табл. 2).

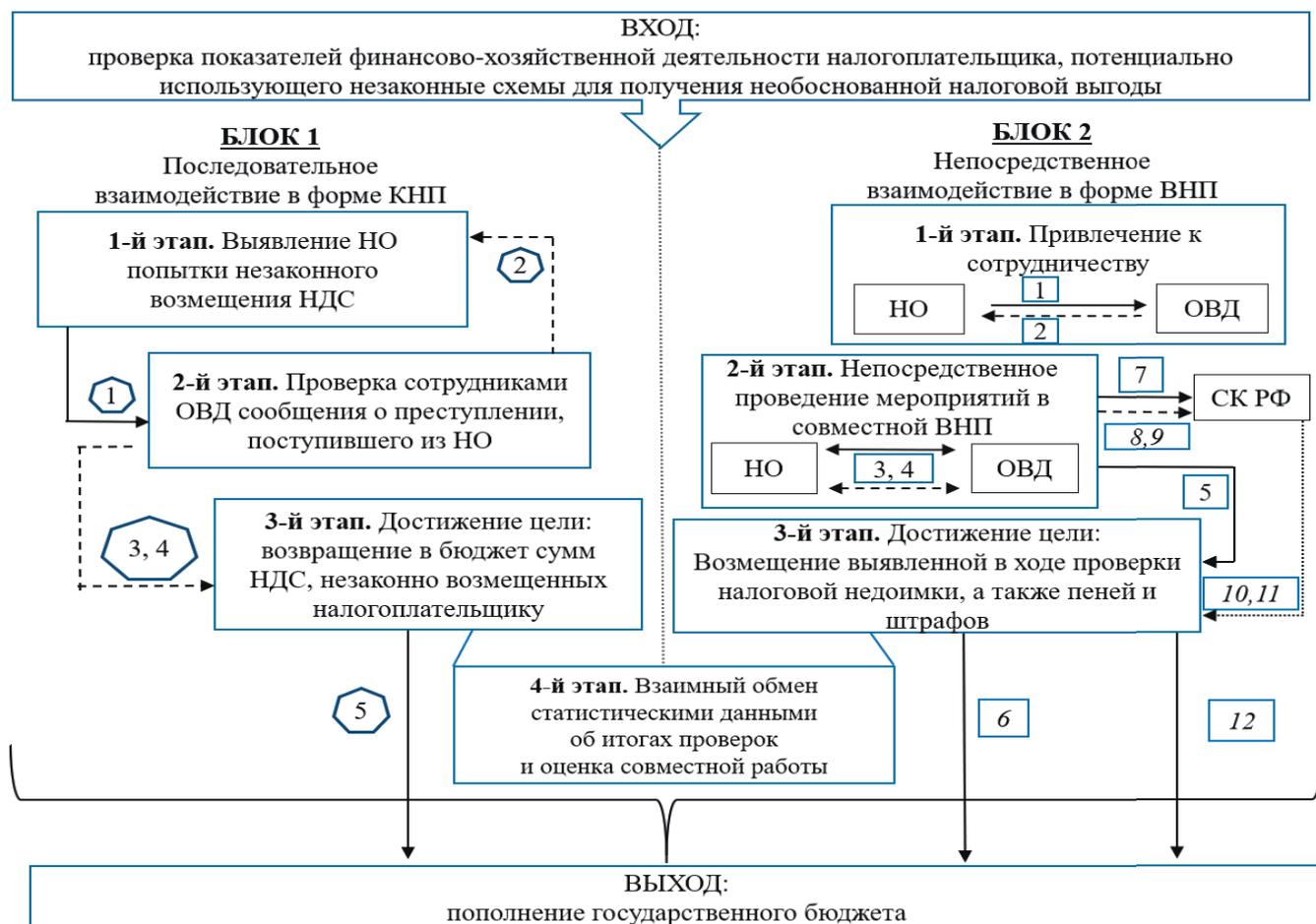
Таблица 2 – Перечень мероприятий налогового контроля и их взаимосвязь с налоговыми проверками, осуществляемых налоговыми органами во взаимодействии с ОВД

Формы налогового контроля	Мероприятия налогового контроля
1. ВМП	1. Проверка данных учета и отчетности 2. Допрос свидетеля 3. Осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли) 4. Истребование документов (информации) 5. Выемка документов и предметов 6. Экспертиза
2. КМП	1. Проверка данных учета и отчетности 2. Истребование документов (информации) 3. Информирование ОВД в случае выявления незаконного возмещения НДС

Таким образом, формирование перечней форм и мероприятий налогового контроля позволило не только конкретизировать и обосновать их фактические, сущностные отличия, но и определить то направление, по которому налоговые органы могут напрямую взаимодействовать с ОВД, что, в свою очередь, сформировало предпосылки для углубленного исследования механизма взаимодействия контролируемых органов.

**3. Установлен характер взаимодействия налоговых органов и ОВД в формах выездных и камеральных налоговых проверок, позволивший определить организационно-экономическое устройство их совместной работы по формированию доначислений финансовых средств в бюджеты России различных уровней. Определены этапы сотрудничества, а также стадии уплаты налогоплательщиками выявленных налоговых недоимок**

Взаимодействие налоговых органов и ОВД в рамках налоговых проверок обусловлено необходимостью выявления схем уклонения от уплаты налогов и незаконного возмещения НДС. Учитывая, что данная совместная работа характеризуется как механизм взаимодействия, то он представляет собой поэтапный процесс функционирования взаимосвязанных элементов, подчиненных единой цели, выраженной в первую очередь в возврате государству сокрытых финансовых средств (рис. 1).



*Условные обозначения:*

- |  |  |
|--|--|
| <p>—————&gt; - НО<br/>- - - - -&gt; - ОВД</p> <p>№ - Действия в рамках КНП</p> <p>1 - направление НО в ОВД материалов КНП в случае незаконного возмещения из государственного бюджета НДС;</p> <p>2 - направление ОВД информации в НО о принятом решении по результатам проверки сообщения о незаконном возмещении НДС;</p> <p>3 - расследование ОВД уголовного дела, возбужденного по признакам преступления, связанного с мошенничеством в отношении государства (в случае подтверждения фактов, изложенных в сообщении НО о незаконном возмещении НДС);</p> <p>4 - осуществление обеспечительных мероприятий по возмещению установленного материального ущерба, причиненного бюджету государства ввиду незаконного возмещения НДС налогоплательщику;</p> <p>5 - осуществление НО расчетов с бюджетом по перечислению возмещенного материального ущерба.</p> | <p>№ - Действия в рамках ВМП</p> <p>1 - направление НО мотивированного запроса в ОВД на принятие участия в совместной проверке;</p> <p>2 - направление ОВД в НО ответа на запрос с согласием на участие в проверке и с данными выделенных сотрудников;</p> <p>3 - постановка задач руководством НО и ОВД сотрудникам, привлеченным к проведению контрольных мероприятий в рамках ВМП;</p> <p>4 - осуществление комплекса проверочных мероприятий, как совместных, так и самостоятельных в рамках установленных полномочий;</p> <p>5 - вынесение акта и последующего решения по ВМП</p> <p>6 - осуществление НО расчетов с бюджетом ввиду уплаты налогоплательщиком-нарушителем выявленной суммы недоимки (пеней, штрафов).</p> <p>7 - направление НО материалов ВМП в СК с установленными признаками налогового преступления;</p> <p>8 - исполнение сотрудниками ОВД поручений следователей СК по проверке сообщения о налоговом преступлении, поступившего из НО;</p> <p>9 - оперативное сопровождение уголовного дела, возбужденного по признакам состава налогового преступления, сотрудниками ОВД;</p> <p>10 - расследование СК России уголовного дела, возбужденного по признакам налогового преступления;</p> <p>11 - осуществление обеспечительных мероприятий по возмещению установленного материального ущерба;</p> <p>12 - осуществление НО расчетов с бюджетом ввиду уплаты суммы установленного в рамках уголовного дела материального ущерба.</p> |
|--|--|

**Рисунок 1 – Механизм взаимодействия налоговых органов и ОВД в процессе осуществления налогового контроля**

В качестве элементов механизма выступают его непосредственные участники: инспектора и руководители выездных и камеральных отделов территориальных налоговых инспекций, проводящих налоговые проверки, а также сотрудники ОВД, привлеченные к проведению контрольных мероприятий – оперуполномоченные и руководители подразделений ЭБиПК МВД России.

Цель функционирования механизма взаимодействия двух ведомств заключается в восполнении не поступивших в бюджет государства налогов, сборов и страховых взносов, за счет уплаты недобросовестными налогоплательщиками установленной в ходе проверки суммы недоимки, образовавшейся ввиду осуществления ими противоправной деятельности, а также возврата сумм незаконно возмещенного НДС.

В связи с тем, что цель функционирования механизма взаимодействия налоговых органов и ОВД достигается в рамках проведения КНП и ВНП, то он представлен в виде системы, состоящей из двух блоков, в каждом из которых реализуется их поэтапное сотрудничество, а также устанавливаются взаимосвязи между ними.

Особенность взаимодействия в форме выездной налоговой проверки заключается в возможном участии на втором и третьем этапах нового звена – СК России.

На втором этапе, в случае, непогашения налогоплательщиком недоимки в размере соответствующему крупному или особо крупному ущербу, материалы проверки направляются в СК России для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. В связи с этим, достижение конечной цели налоговых органов и ОВД, связанной с возмещением налогоплательщиком неуплаченных своевременно налоговых платежей (3-ий этап), также зависит от деятельности следователей следственного комитета и активности по оказанию помощи следственным органам сотрудниками ФНС и МВД России.

Выделение этапов также позволило определить характерные для взаимодействия в форме ВНП вторичные взаимосвязи:

- 1) проведение совместных совещаний и рабочих встреч, направленных на исследование проблем, связанных с выявлением, предупреждением и пресечением налоговых правонарушений и преступлений, в рамках совместной ВНП, а также на анализ промежуточных результатов и постановку новых задач;
- 2) совместное проведение мероприятий налогового контроля;
- 3) самостоятельное проведение отдельных оперативно-розыскных мероприятий и мероприятий налогового контроля в соответствии с установленными полномочиями.

Таким образом, положительный результат от совместного проведения ВНП, с экономической точки зрения, заключается в объеме возвращенных сумм налоговых недоимок, пеней и штрафов, а с точки зрения количественной оценки в величине успешно проведенных проверок. При этом положительный эффект достигается на различных стадиях реализации третьего этапа взаимодействия, в

том числе:

1) по результатам вынесенного налоговым органом решения по проведенной налоговой проверке (уплата подконтрольным субъектом суммы установленной недоимки, пени и штрафов);

2) в рамках возбужденного уголовного дела по факту совершения налогового преступления (возмещение установленного материального ущерба, причинённого государству).

Вместе с тем, следует отметить, что функционирование механизма взаимодействия приводит к следующим неочевидным на первый взгляд положительным для экономики страны последствиям:

- повышение уровня поступлений в бюджет за счет правильного исчисления и уплаты налогов налогоплательщиками, нежелающими наступления налоговой ответственности в виде начисления соответствующих пени и штрафов;

- стимулирование налогоплательщиков к добровольной уплате выявленной недоимки, ввиду порождения уверенности в неотвратимости объективного страха перед возможным наступлением уголовной ответственности;

- принудительное взыскание денежных средств в пользу государства, в случае непогашения выявленной недоимки;

- увеличение поступлений в бюджет за счет уплачиваемых пеней и штрафов, начисленных на сумму выявленной недоимки.

Достижение указанной цели, в процессе взаимодействия налоговых органов и ОВД, напрямую влияет на дополнительное формирование, распределение, перераспределение и использование централизованных фондов денежных средств государством, а также формирует у экономических субъектов налоговую сознательность, заключающуюся в правильном исчислении, полноте и своевременности уплаты налогов.

**4. Предложен комплекс организационно-экономических и социально-психологических мероприятий, направленных на повышение качества взаимодействия налоговых органов и ОВД в рамках выездных и камеральных налоговых проверок, а также теоретически обоснованы предполагаемые результаты от их применения**

Анализ статистической информации МВД, ФНС и СК России, ежегодных ведомственных докладов и отчетов, а также нормативных документов, регулирующих порядок и основания проведения налоговыми органами налогового контроля во взаимодействии с сотрудниками ОВД, позволил установить факторы повышения результативности и эффективности их взаимодействия, которые представлены в форме конкретных мероприятий и направлены на совершенствование механизма взаимодействия в организационно-экономическом и социально-психологическом аспектах (табл. 3).

Таблица 3 – Комплекс мероприятий, направленных на совершенствование взаимодействия налоговых органов и ОВД в процессе осуществления налогового контроля

Мероприятия	Ожидаемый результат
1. Формирование единой формы отчетности между МВД, СК и ФНС России с разделением на блоки сбора информации по направлениям деятельности	повышение: - достоверности статистических данных;
2. Введение в существующую систему оценки деятельности МВД России недостающих показателей, характеризующих результаты работы сотрудников ОВД при участии в налоговом контроле	- объективности при оценке механизма взаимодействия; - целесообразности принимаемых управленческих решений
3. Внедрение в практическую деятельность специально разработанной методики оценки взаимодействия налоговых органов и ОВД	
4. Расширение информационного обмена путем создания единой базы между ОВД и налоговыми органами, включающую: - свод данных по налогоплательщикам, имеющих задолженность в крупном размере; - информацию о проведенных проверках налоговыми органами и ОВД в отношении налогоплательщиков с указанием проверяемого периода; - объяснения и допросы номинальных руководителей «фирм-однодневок», а также адреса массовой регистрации юридических лиц	- повышение уровня доступности информации; - сокращение временных затрат на получение необходимой информации; - снижение нагрузки на сотрудников налоговых органов и ОВД
5. Совершенствование организации взаимодействия по КНП в части информационного обмена между налоговыми органами и ОВД по фактам незаконного возмещения НДС на сумму от 1 млн. руб., а также возможности в случае необходимости принятия участия в проведении проверок сотрудникам ОВД.	- повышение качества проверок в части сбора доказательственной базы; - профилактика коррупционной составляющей в государственном органе
6. Совершенствование организации взаимодействия по ВМП, в части: - закрепления конкретных полномочий ОВД при участии в ВМП; - закрепления возможности сотрудникам ОВД инициировать проведение совместной ВМП	- повышение качества проверок в части сбора доказательственной базы; - устранение пробелов в налоговом законодательстве
7. Проведение совместных учебных мероприятий, направленных на обмен опытом между сотрудниками МВД, ФНС и СК России в сфере осуществления контроля в налоговой сфере и противодействия налоговой преступности	- повышение профессиональной подготовки сотрудников, и, как следствие, качества документирования проверок в части сбора доказательственной базы
8. Установление постоянной премиальной составляющей от суммы уплаченной недоимки в бюджет по результатам проведенных проверок в налоговой сфере	- повышение личной мотивации сотрудников на достижение более высокой экономической эффективности проверок; - снижение коррупционной составляющей в ОВД и НО

Под финансовым результатом деятельности ОВД и налоговых органов подразумевается уплаченная налогоплательщиком в бюджет государства налоговая недоимка, а также соответствующие пени и штрафы, выявленные по итогу проведенных проверок, как камеральных и выездных налоговых, так и оперативных.

Разработка представленного комплекса мероприятий обусловлена наличием существенных недостатков в организационных аспектах совместной деятельности налоговых органов и ОВД, заключающихся в отсутствии эффективно функционирующего информационного обмена, пробелах в формировании статистической отчетности, а также в недостаточности методических подходов к оценке данного взаимодействия. Внедрение в практическую деятельность предлагаемых мероприятий позволит устранить недостатки и повысить качество взаимодействия налоговых органов и ОВД и, налогового контроля, в целом.

**5. Построена система показателей результативности и эффективности механизма взаимодействия налоговых органов и ОВД, учитывающая последовательный характер сотрудничества в рамках камеральных налоговых проверок и непосредственный при проведении совместных выездных. В связи с этим предложено их разграничение на два блока в зависимости от применяемых форм налогового контроля, что позволяет наиболее точно оценить результаты работы участников контроля, выявить недостатки и, как следствие, резервы для повышения качества их взаимодействия**

Для определения результативности совместной работы налоговых органов и ОВД в процессе осуществления налогового контроля предложен ряд показателей, позволяющих представить сравнительную характеристику активности и конечной результативности деятельности налоговых органов, как подразделений самостоятельно выполняющих различные виды проверок, а также совместно с ОВД (рис. 2).



Рисунок 2 – Система показателей результативности и эффективности механизма взаимодействия налоговых органов и ОВД

Систематизация показателей предложена в виде двух блоков в соответствии с формами механизма взаимодействия (табл. 4-7). Показатели активности и финансовой результативности характеризуют количественную сторону взаимодействия, в том числе связанную с объемами возмещения сокрытых сумм налогов.

Показатели структуры позволяют установить соотношение величин, характеризующих активность и результативность, как самостоятельной деятельности налоговых органов, так и их совместную работу с ОВД. Показатели динамики позволяют выявить основную тенденцию результативности взаимодействия исследуемых государственных органов по каждому показателю в отдельности или в совокупности.

Таблица 4 – Блок 1 системы показателей, характеризующих результаты взаимодействия налоговых органов и ОВД в рамках КНП

Показатели активности		Показатели финансовой результативности и деятельности НО и ОВД, млн. руб.	Показатели динамики, %
Характеризующие активность НО, единиц	Характеризующие активность ОВД, единиц		
Кобщ – общее количество КНП, проведенных НО в связи с подачей налогоплательщиком декларации на возмещение НДС	Кпр – количество проверок, проведенных в ОВД по материалам НО	Онв – объем незаконно возмещенного налогоплательщику НДС	Тр(Днв) – темп роста количества КНП, в которых выявлены признаки незаконного возмещения НДС Тр(Дуд) – темп роста уголовных дел возбужденных по сообщениям НО
Ко – количество КНП, по результату проведения которых отказано НП в возмещении НДС	Куд – количество уголовных дел, возбужденных в ОВД по результатам проверки сообщения из НО	Овб – объем возвращенного в бюджет НДС	Тр(Дсуд) – темп роста уголовных дел, направленных в суд
Км – количество материалов по КНП, направленных из НО в ОВД, с признаками незаконного возмещения НДС, для проведения проверки полицией	Ксуд – количество уголовных дел, направленных в суд, с целью привлечения виновного лица к уголовной ответственности	Офп – финансовые потери бюджета от объема невозвращенного НДС, возмещенного налогоплательщиком незаконно	Тр(УВву) – темп роста возмещенного материального ущерба Тр(Кн(но)) – темп роста нагрузки на сотрудников налоговых органов
Кно – количество сотрудников, задействованных в проверке сообщений, поступивших из НО	Ковд – количество сотрудников, задействованных в проверке сообщений, поступивших из НО		Тр(Кн(овд)) – темп прироста нагрузки на сотрудников ОВД

Особую значимость при взаимодействии налоговых органов и ОВД в рамках КНП представляют собой показатели финансовой результативности в виде

объемов незаконно возмещенного НДС, а также сумм возвращенного в бюджет государства материального ущерба. На их основе формируется структурный показатель «Доля возмещенного материального ущерба от преступлений, связанных с незаконным возмещением НДС», который демонстрирует экономический эффект от взаимодействия налоговых органов и ОВД, а также позволяет оценить реальный объем ранее причиненного материального ущерба (табл. 5). Индикатором качества информационного взаимодействия между ведомствами является структурный показатель, отражающий долю уголовных дел, возбужденных по результатам проведенных сотрудниками ОВД проверок по материалам КНП, проведенных налоговыми органами в связи с подачей налогоплательщиками деклараций к возмещению НДС.

Таблица 5 – Показатели структуры блока 1 системы показателей, характеризующих результаты взаимодействия налоговых органов и ОВД в рамках КНП

Показатели структуры	Условные обозначения	Формула расчета
1. Доля уголовных дел, возбужденных по результатам проведенных сотрудниками ОВД проверок	Дуд	Куд/Кпр
2. Доля возмещенного материального ущерба от преступлений, связанных с незаконным возмещением НДС	ДВву	Овб/Онв

В рамках ВВП показатели активности и финансовой результативности налоговых органов и ОВД разделены на три группы и представляют собой величины, характеризующие результаты их деятельности, как совместно, так и по отдельности (табл. 6).

Наиболее значимыми являются показатели, отражающие количество проверок, с установленными нарушениями законодательства о налогах и сборах, а также объем дополнительно начисленных налогов, пеней и штрафов, уплаченных налогоплательщиками в добровольном порядке и взысканных принудительно.

По материалам проверок, переданным в СК России, важными являются показатели, указывающие на снижение эффективности совместной работы налоговых органов и ОВД, в связи с отказами следственных органов в возбуждении уголовных дел.

Значимым представляется количественный показатель, отражающий объем организаций с признаками, подтверждающими фиктивность осуществления ими финансово-хозяйственной деятельности. От количественного изменения значения данного показателя в прямой зависимости находятся суммы начисленной неустойки и установленного материального ущерба.

Сопоставление показателей активности и финансовой результативности, отражающих результаты деятельности налоговых органов, осуществляемой самостоятельно, или во взаимодействии с ОВД, представляет собой основополагающее значение для определения показателей структуры.

Таблица 6 – Блок 2 системы показателей, характеризующих результаты взаимодействия налоговых органов и ОВД в рамках ВМП

Показатели активности, в том числе		Показатели финансовой результативности, в том числе:		Показатели динамики, %
Общего характера, единиц	Характеризующие активность НО без ОВД/совместную работу НО с ОВД, единиц	Общего характера, млн. руб.	Характеризующие деятельность НО без ОВД/совместную работу НО с ОВД, млн. руб.	
Во – общее количество ВМП	Вно/Вовд – количество ВМП, проведенных НО самостоятельно/НО с ОВД	Общая сумма налогов и сборов, поступившая в бюджет за отчетный период	Дно/Довд – дополнительно начислено налогов, пеней и штрафов по ВМП НО/НО с ОВД	Тр(Квн) – темп роста коэффициента выявляемости
ВН – общее количество ВМП, в которых выявлены налоговые нарушения	ВНно/ВНовд – количество ВМП проведенных НО самостоятельно/НО с ОВД, в которых выявлены налоговые нарушения	Добщ – общая сумма дополнительно начисленных налогов, пеней и штрафов по ВМП	ДУно/ДУовд – сумма недоимки, пеней и штрафов, уплаченных налогоплательщиком добровольно по ВМП НО/НО с ОВД	Тр(Уд) – темп роста уровня доначислений в бюджет
ВП – общее количество материалов проверок, направленных в СК, с признаками налоговых преступлений	ВСно/ВСовд – количество сообщений с признаками налоговых преступлений, поступивших в СК из НО по проверкам НО/НО с ОВД	Ду – общая сумма недоимки, пеней и штрафов, уплаченных налогоплательщиком добровольно по окончанию ВМП	УУно/УУовд – объем установленного материального ущерба по сообщениям о налоговых преступлениях по результатам ВМП НО/НО с ОВД	Тр(Кр) – темп роста коэффициента результативности доначисления на 1 ВМП
ВУД – общее количество возбужденных уголовных дел по ВМП	ВУДно/ ВУДовд – количество возбужденных уголовных дел по ВМП, проведенных НО/НО с ОВД	УУ – общий объем установленного материального ущерба по сообщениям о налоговых преступлениях из НО	ВУно/ВУовд – объем возмещенного материального ущерба по уголовным делам, возбужденным по сообщениям, поступившим из НО по результатам ВМП НО/НО с ОВД	Тр(Кду) – темп роста коэффициента добровольной уплаты
О – общее количество отказов в возбуждении уголовных дел по ВМП	Оно/Оовд – количество отказов в возбуждении уголовных дел по ВМП, проведенных НО/НОиОВД	ВУ – общий объем возмещенного материального ущерба по уголовным делам, возбужденным по сообщениям, поступившим из НО	НВУно/НВУовд – объем невозмещенного ущерба по проверкам НО/НО с ОВД	Тр(Квп) – темп роста коэффициента выявляемости налоговых преступлений
Количество организаций, попавших «в поле проверки»	Количество выявленных фирм-однодневок			Тр(Квуд) – темп роста коэффициента возбуждаемости уголовных дел

Показатели структуры второго блока, выраженные, в основном, в виде коэффициентов, являются основными для установления результативности совместной деятельности проверяющих органов, так как формируют соотношение показателей по проверкам, проведенным как совместно, так и налоговыми органами самостоятельно (табл. 7).

Таблица 7 – Показатели структуры блока 2 системы показателей, характеризующих результаты взаимодействия налоговых органов и ОВД в рамках ВВП

Показатели структуры	Условные обозначения	Формула расчета
1. Коэффициент выявляемости налоговых нарушений в ВВП с участием ОВД	Квн	$(ВН_{овд} * Вно) / (ВН_{но} * Вовд)$
2. Коэффициент результативности доначисления на 1 ВВП, проведенную с участием ОВД	Кр	$(Довд * Вно) / (Дно * Вовд)$
3. Коэффициент доначисления в бюджет в связи с добровольной уплатой недоимки по результатам ВВП с участием ОВД	Кду	$(ДУ_{овд} * Дно) / (Дно * Довд)$
4. Коэффициент возбуждаемости уголовных дел по налоговым преступлениям, выявленным налоговыми органами совместно с ОВД	Квуд	$(ВУД_{овд} * ВСно) / (ВУД_{но} * ВСовд)$
5. Коэффициент возмещаемости материального ущерба по налоговым преступлениям по результатам ВВП с участием ОВД	Кву	$(ВУ_{овд} * УУно) / (ВУно * УУовд)$

**6. Предложена методика оценки взаимодействия налоговых органов и ОВД при проведении налоговых проверок, основанная на определении интегрального показателя результативности, представляющего собой совокупность структурных коэффициентов в динамике, с учетом их экспертной оценки, а также на расчете показателя реальной исполняемости бюджета, отражающего эффективность совместной работы контролируемых органов. Практическая реализация способа оценки подтверждена результатами проведенного качественного и количественного анализа показателей по г. Москве.**

Методика оценки механизма взаимодействия налоговых органов и ОВД в качестве основы предполагает определение результативности их деятельности посредством анализа совокупных значений соответствующих показателей (коэффициентов), а также установление эффективности совместных усилий, путем расчета показателя объема реальной исполняемости бюджета (рис.3).



Рисунок 3 – Методика оценки механизма взаимодействия налоговых органов и ОВД в процессе осуществления налогового контроля

Комплексная оценка результативности взаимодействия налоговых органов и ОВД в процессе осуществления налогового контроля предполагает сведение показателей структуры, характеризующих конечные результаты их деятельности в единый (интегральный) показатель, который вычисляется как средняя геометрическая взвешенной величины, включающая темпы роста соответствующих показателей и их экспертную оценку:

$$\overline{\text{ИПр}} = \sqrt[n]{(\bar{X}_1 * \Delta K_1) * (\bar{X}_2 * \Delta K_2) * \dots * (\bar{X}_n * \Delta K_n)} = \sqrt[n]{\prod_{i=1}^n \bar{X}_{xi} \Delta K_{iц}}, \quad (1)$$

где:

$\overline{\text{ИПр}}$  – интегральный показатель результативности;

$\Delta K_{iц}$  – цепной коэффициент роста i-того структурного показателя;

$\bar{X}_{xi}$  – средняя арифметическая экспертных оценок значимости показателей структуры;

$X_i$  – показатели структуры;

n – число коэффициентов роста;

П – знак произведения.

С целью проведения апробации предложенной методики по определению комплексной результативности произведен расчет показателей структуры, выраженных в виде коэффициентов, в статике и динамике, на основе данных по взаимодействию налоговых органов и ОВД в г. Москве (табл. 8).

Таблица 8 – Показатели структуры и динамики, характеризующие взаимодействие налоговых органов и ОВД г. Москвы

Наименование показателя	Значения показателей структуры в 2018 г.	Коэффициенты роста показателей 2018 г. по сравнению с 2017 г.
<b>ВНП</b>		
1. Коэффициент выявляемости налоговых нарушений в ВНП с участием ОВД	1,03	1,02
2. Коэффициент результативности доначисления на 1 ВНП, проведенную с участием ОВД	3,04	1,2
3. Коэффициент доначисления в бюджет в связи с добровольной уплатой недоимки по результатам ВНП с участием ОВД	0,12	0,65
4. Коэффициент возбуждаемости уголовных дел по налоговым преступлениям, выявленным НО совместно с ОВД	1,01	1,01
5. Коэффициент возмещаемости материального ущерба по налоговым преступлениям, выявленным по результатам ВНП с участием ОВД	1,69	1,23
<b>КНП</b>		
1. Доля возбужденных уголовных дел по результатам проверок, проведенных сотрудниками ОВД	0,32	0,32
2. Удельный вес возмещенного материального ущерба от преступлений, связанных с незаконным возмещением НДС	0,00	0,00

Для осуществления расчета интегрального показателя результативности определен вес и практическая значимость каждого структурного показателя посредством проведения экспертной оценки сотрудниками подразделений ЭБиПК МВД России по г. Москве и налоговых инспекторов инспекций ФНС России по г. Москве, непосредственно и систематически участвующих в проведении КНП и ВНП (табл. 9).

Таблица 9 – Экспертная оценка значимости показателей структуры, характеризующих результативность взаимодействия налоговых органов и ОВД в процессе осуществления налогового контроля

Показатели	Структурные коэффициенты результативности						
	Квн	Кр	Кду	Квуд	Кву	Ду	ДВву
	X <sub>1</sub>	X <sub>2</sub>	X <sub>3</sub>	X <sub>4</sub>	X <sub>5</sub>	X <sub>6</sub>	X <sub>7</sub>
Сумма рангов R <sub>1-15</sub> (экспертных оценок респондентов из числа сотрудников ОВД) по каждому показателю X <sub>1-7</sub>	105	49	28	81	58	59	40
Сумма рангов R <sub>16-30</sub> (экспертных оценок респондентов из числа сотрудников НО) по каждому показателю X <sub>1-7</sub>	102	82	86	26	56	19	49
Итоговая сумма рангов R <sub>1-30</sub>	207	131	114	107	114	78	89
$\bar{x}_{xi}$ – средняя арифметическая экспертная оценка	6,9	4,4	3,8	3,6	3,8	2,6	3,0

Исходя из полученных расчетов средней арифметической следует, что наиболее значимым для опрошенных респондентов является показатель выявляемости налоговых нарушений в процессе проведения совместных ВНП (Квн), экспертная оценка по которому составила – 6,9.

Следующим по значимости для участников опроса явился показатель, связанный с результативностью доначислений сумм недоимок, пеней и штрафов на 1 ВНП, проведенную совместно с ОВД (Кр), среднее значение по которому составило – 4,4. Показатели, связанные с возмещением в бюджет сумм налоговых платежей, а именно Кду – 3,8, Кву – 3,8, УВву – 3,0, имеют относительно одинаковую экспертную оценку, что свидетельствует о том, что финансовая составляющая является в равной степени важным показателем в оценке совместной деятельности двух ведомств.

Качество проведённой экспертной оценки по степени согласованности мнений респондентов подтверждено определением значения коэффициента конкордации Кенделла. Установлено, что его значение по экспертным оценкам сотрудников ОВД имеет величину равную 0,64 и сотрудников налоговых органов – 0,94, что свидетельствует об удовлетворительном и высоком уровне согласованности мнений экспертов.

Проверка согласованности мнений респондентов осуществлялась в отдельности по сотрудникам полиции и налоговых органов ввиду их различных профессиональной подготовки и экспертного отношения к оценке предложенных в анкетировании показателей.

Таким образом, имея данные для определения интегрального показателя, позволяющего комплексно оценить результативность взаимодействия налоговых органов и ОВД в г. Москве, произведен его расчет и получено значение – 3,3.

Оценка данного значения проведена на основании критериев, установленных в результате анализа взаимодействия налоговых органов и ОВД в России за семилетний период, который показал, что минимальное значение интегрального показателя результативности представлено в 2015 году (2,89), максимальное в 2016 году – 4,6. В 2013, 2017 и 2018 годах значения обобщенного показателя результативности близки к максимальному и составляют – 4,13, 4,44, 4,17 соответственно.

По результатам расчета цепных коэффициентов прироста интегрального показателя результативности установлена отрицательная тенденция во взаимодействии налоговых органов и ОВД в 2014 году по отношению к предшествующему периоду (-11 %) и в 2015 году (-22 %). В 2016 году установлен прирост результативности, который составляет 59 % к предыдущему периоду. Незначительная отрицательная динамика по сравнению с 2016 годом прослеживается в 2017 году (- 6,2 %) и в 2018 году (- 3 %), что позволяет сделать вывод об относительной устойчивости в результатах взаимодействия налоговых органов и ОВД на протяжении последних трех лет (рис.4).

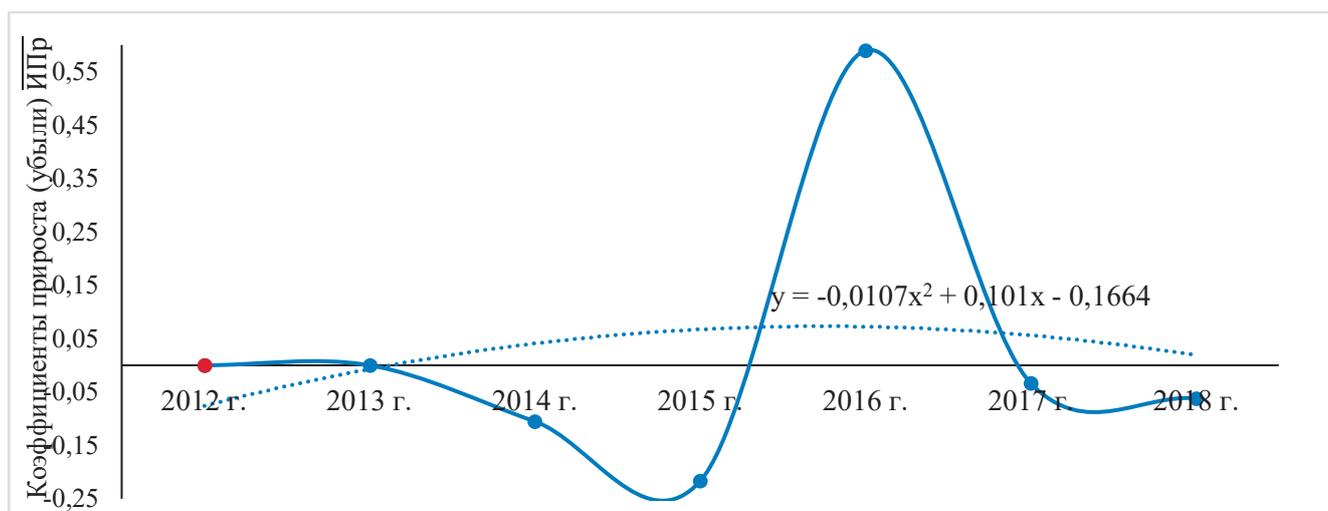


Рисунок 4 – Цепные коэффициенты интегрального показателя результативности взаимодействия налоговых органов и ОВД в процессе осуществления налогового контроля в России

На основании полученных значений интегрального показателя результативности взаимодействия налоговых органов и ОВД в период с 2012 по 2018 гг. определены критерии оценки, заключенные в следующих границах:

#### Результативность:

- 
- $\overline{\text{ИПр}} < 3$  – низкий уровень
  - $3 \leq \overline{\text{ИПр}} < 4,5$  – средний уровень
  - $\overline{\text{ИПр}} \geq 4,5$  – высокий уровень

Особенностью предлагаемой методики является возможность корректировки критериальных значений, устанавливающих уровень результативности, в соответствии с результатами будущих периодов.

На основании полученного значения по интегральному показателю результативности (ИПр= 3,3), взаимодействие налоговых органов и ОВД в г. Москве по итогу 2018 года оценено как среднее, что свидетельствует о том, что в целом взаимодействие между налоговыми органами и ОВД осуществляется на должном уровне. Однако, исходя из полученных расчетов показателей структуры в статике и динамике, установлены низкие значения по коэффициентам, характеризующим взаимодействие в рамках КНП.

Так, значительно снизилось количество возбужденных следственными органами уголовных дел от общего числа поступивших из налоговых органов в ОВД сообщений о возможном экономическом преступлении против собственности государства, связанного с незаконным возмещением НДС. Также установлено, что за 2018 год по результатам работы налоговых органов и ОВД возмещение в бюджет от общей суммы установленного ущерба отсутствует.

Таким образом, расчет в отдельности каждого структурного показателя и его прироста по сравнению с предыдущим периодом позволяет выявить проблемные зоны во взаимодействии, проанализировав значения показателей, имеющих провальные значения, что как следствие способствует выработке точечных мер, направленных на повышение результативности взаимодействия, и позволяет скорректировать задачи на предстоящий период.

Оценка экономической эффективности взаимодействия налоговых органов и ОВД в процессе осуществления налогового контроля предполагает определение показателя объема реальной восполняемости бюджета, который представляет собой совокупность всех дополнительно уплаченных налоговых платежей в бюджет, явившихся непосредственным результатом совместной контрольной работы данных ведомств в налоговой сфере, за вычетом расходов бюджета на содержание их кадрового аппарата.

$$Вб-га=(Двнп+Дкнп+Доп) - (Рно+Ровд), \quad (2)$$

где  $Вб-га$  – объем реальной восполняемости бюджета;

$Д_{внп/кнп/оп}$  – доход бюджета по результатам контрольной работы налоговых органов и ОВД в камеральных, выездных и оперативных проверках;

$Р_{но/овд}$  – расходы бюджета на деятельность сотрудников налоговых органов/ОВД, осуществляемую во взаимодействии.

В качестве доходов в показателе реальной восполняемости учтены финансовые средства, возвращаемые в бюджет по результатам оперативных проверок, проводимых сотрудниками ОВД, деятельность которых также направлена на пополнение бюджета за счет уплаты недобросовестными налогоплательщиками выявленной недоимки.

Согласно статистическим данным доходы от контрольной деятельности налоговых органов и ОВД в г. Москве за 2018 год составили:

Доход бюджета по результатам взаимодействия налоговых органов и ОВД в рамках КНП (Дкнп) – 0;

Доход бюджета по результатам совместной работы налоговых органов и ОВД в рамках ВНП (Двнп) – 8681,84 млн. руб.;

Доход бюджета по результатам оперативных проверок ОВД (Доп) – 5144,63 млн. руб.

Для расчета расходов государства, выделяемых на функционирование исследуемого механизма взаимодействия, необходимо обладать данными, отражающими количество сотрудников ОВД, занимающихся выявлением нарушений и преступлений в налоговой сфере, а также сотрудников налоговых органов, осуществляющих контрольную работу совместно с ОВД.

$$P_{но} = P_n(но) * (P_i(но) * D_{в(овд)}), \quad (3)$$

где  $K_n(но)$  – количество работников налоговых органов, задействованных в совместных с ОВД проверочных мероприятиях;

$P_i(но)$  – расходы бюджета на одного сотрудника налогового органа;

$D_{в(овд)}$  – доля совместных с ОВД выездных налоговых проверок.

$$P_{овд} = K_n(овд) * (P_i(овд) * D_{нс}), \quad (4)$$

где  $K_n(овд)$  – количество сотрудников полиции, задействованных в проверках, направленных на выявление нарушений и преступлений в налоговой сфере;

$P_i(овд)$  – расходы бюджета на одного сотрудника полиции;

$D_{нс}$  – доля документов, связанных с проведением сотрудниками ОВД проверочных и оперативных мероприятий в налоговой сфере.

С целью расчета расходов бюджета в 2018 году на сотрудников налоговых инспекций и подразделений ЭБиПК г. Москвы, установлено, что среднегодовые расходы бюджета на одного работника налогового органа составляет 840 тыс. руб., на одного сотрудника полиции – 1 320 тыс. руб. Также установлено количество сотрудников налоговых органов – 794 человека, ОВД – 169 человек.

Для установления суммы расходов государства на сотрудников налоговых органов г. Москвы, осуществляющих контрольную работу во взаимодействии с ОВД, определена доля среднегодовых расходов бюджета на одного государственного служащего, исходя из доли совместных ВНП от общего объема выездных проверок в 2018 году, которая составила 38 %.

Таким образом, на основе имеющихся данных произведен расчет расходов бюджета на сотрудников налоговых органов, осуществляющих контрольную работу совместно с ОВД в 2018 году, которые составили 253,44 млн. руб.

Ввиду того, что деятельность сотрудников полиции, в функции которых входит выявление налоговых нарушений и преступлений, не ограничивается данным направлением, а связана с рядом сопутствующих задач, отраженных в

ФЗ «О полиции», среднегодовые расходы на 1 сотрудника полиции не объективны. В этой связи с целью определения доли затрат рабочего времени на проведение проверочных мероприятий в налоговой сфере проведен анализ объема документооборота, находящегося на исполнении у сотрудников ОВД (табл.10).

Таблица 10 – Объем документооборота сотрудников ЭБиПК г. Москвы, занимающихся выявлением налоговых преступлений за 2018 год

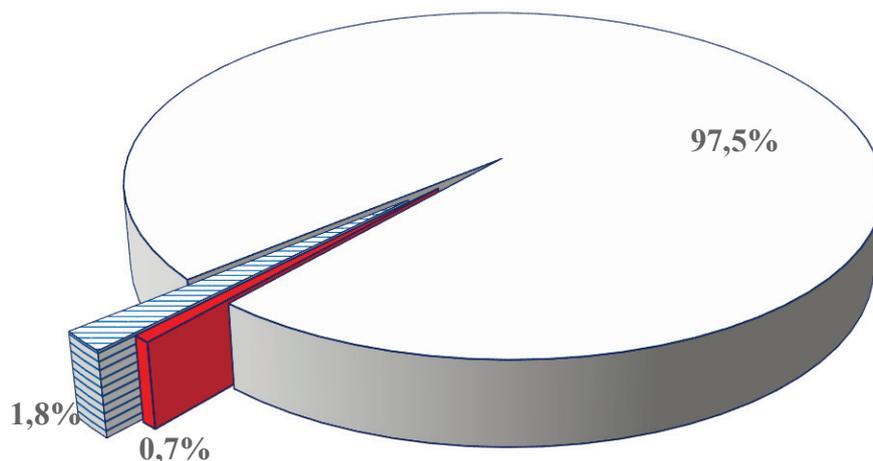
Наименование показателя		Количество, единиц
Исполнено входящих документов сотрудниками ЭБиПК г. Москвы согласно данным отдела документооборота и режима		9200
Из них:	по ВНП	506
	по КНП	140
	по оперативным проверкам ОВД, связанным с выявлением налоговых преступлений	3548
Инициативно подготовлено документов сотрудниками ОВД по проведению проверочных мероприятий		16520
Из них:	по ВНП	2104
	по КНП	720
	по оперативным проверкам ОВД, связанным с выявлением налоговых преступлений	3548
Общий объем документооборота		25720
Документооборот по материалам, связанным с выявлением налоговых преступлений		10566
Доля документов, связанных с проведением сотрудниками ОВД проверочных и оперативных мероприятий в налоговой сфере		41 %

Анализ проведен на основании данных за 2018 год по 12 сотрудникам отделов ЭБиПК МВД России г. Москвы, непосредственно осуществляющих проверочные мероприятия, направленные на выявление налоговых нарушений и преступлений, в том числе во взаимодействии с налоговыми органами.

Таким образом, предполагается, что доля затрат рабочего времени сотрудников ЭБиПК МВД России на проведение проверок, направленных на выявление нарушений и преступлений в налоговой сфере в 2018 году составил 41 %, в связи с чем и доля расходов бюджета на одного сотрудника ЭБиПК составит 41 % от общего объема расходов данного вида.

Обладая всеми необходимыми данными произведен расчет расходов бюджета на проведение сотрудниками ОВД проверочных мероприятий в 2018 году, который составил 91,99 млн. руб.

Расчетное значение показателя объемов реальной исполняемости бюджета за счет налоговых поступлений от совместной контрольной деятельности ОВД и налоговых органов в г. Москве по итогам 2018 года составил 13, 5 млрд. руб. При этом объем финансовых доначислений в бюджет в 2018 году по результатам камеральных, совместных выездных и оперативных проверок ОВД в 40 раз превышает понесенные расходы (рис. 5).



- Расходы государства на сотрудников ОВД г. Москвы, в задачи которых входит выявление нарушений и преступлений в налоговой сфере - 91,99 млн. руб.
- ▣ Расходы государства на работников ФНС г. Москвы, осуществляющих контрольную деятельность совместно с ОВД - 243.44 млн. руб.
- Доходы государства по результатам взаимодействия НО и ОВД г. Москвы 13481.04 млн. руб.

Рисунок 5 – Соотношение доходов, полученных государством по результатам взаимодействия налоговых органов и ОВД г. Москвы за 2018 год по сравнению с понесенными расходами

Использование предложенной методики оценки позволяет сделать вывод о том, что результативность совместной работы в 2018 году оценена как средняя, тогда как оценка эффективности показала высокий финансовый результат от взаимодействия по сравнению с затратами на его функционирование. Средний уровень результативности обусловлен значительным снижением количества возбужденных следственными органами уголовных дел от общего числа поступивших из налоговых органов в ОВД сообщений о возможном экономическом преступлении против собственности государства, связанного с незаконным возмещением НДС, а также отсутствием возмещения в бюджет сумм установленного материального ущерба по данному виду преступления.

#### IV. ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

##### Статьи, опубликованные в рецензируемых журналах и изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки России

1. Жирнова Н.А. Особенности выездной налоговой проверки как основной формы налогового контроля // Экономика и предпринимательство. – 2016. – № 12(ч.4) – С. 813-818 (0,6 п.л.).

2. Жирнова Н.А. Основные подходы к сущности и понятию налогового контроля // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 6 – С. 105-110 (0,8 п.л.).

3. Жирнова Н.А. Взаимодействие налоговых органов и органов внутренних дел в процессе осуществления налогового контроля // *Налоги и налогообложение*. – 2018. – № 2. – С.1-12. DOI: 10.7256/2454-065X.0.0.25714. URL: [http://e-notabene.ru/pnn/article\\_25714.html](http://e-notabene.ru/pnn/article_25714.html) (0,7 п.л.).

4. Жирнова Н.А., Минаков А.В. Показатели оценки взаимодействия налоговых органов и органов внутренних дел в процессе осуществления налогового контроля // *Налоги и налогообложение*. – 2019. – № 3. – С.43-52. DOI: 10.7256/2454-065X.2019.3.29569. URL: [http://e-notabene.ru/pnn/article\\_29569.html](http://e-notabene.ru/pnn/article_29569.html). (0,6 п.л.).

#### **Статьи, опубликованные в иных научных изданиях и журналах**

5. Жирнова Н.А. Налоговая оптимизация: границы законности // *Правовые и экономические проблемы финансовых расследований*. – М.: АРГАМАК-МЕДИА, 2015. – С. 85-87 (0,2 п.л.).

6. Жирнова Н.А. Налоговый контроль в системе налогового администрирования // *Роль бухгалтерского учета, контроля и аудита в обеспечении экономической безопасности России*. – М.: Научный консультант, 2015. – С. 139-147 (0,4 п.л.).

7. Жирнова Н.А. Налоговый мониторинг, как новая форма налогового контроля // *Новейшие достижения и успехи развития экономики и менеджмента / г. Краснодар, выпуск №1, 2016*. – С. 65-67 (0,3 п.л.).

8. Жирнова Н.А., Минаков А.В. Взаимодействие налоговых и правоохранительных органов при выявлении и предупреждении налоговых преступлений // *Государственный аудит: экономика, право, управление (часть 1)*. – М.: Высшая школа государственного аудита МГУ, 2017. – С. 206-209 (0,1 п.л.).

9. Жирнова Н.А. Налоговый контроль в системе обеспечения налоговой безопасности государства // *Проблемы обеспечения экономической безопасности Российской Федерации в современных условиях и пути их решения* – М.: Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя, 2017. – С. 28-34 (0,2 п.л.).

10. Жирнова Н.А., Минаков А.В. Зарубежный опыт взаимодействия налоговых и правоохранительных органов // *Обеспечение экономической безопасности России в современных условиях*. – М.: Московский университет МВД России им. В.Я. Кикотя, 2018. – С. 221-231 (0,4 п.л.).

11. Жирнова Н.А. Организационно-экономические проблемы механизма взаимодействия налоговых органов и органов внутренних дел в процессе осуществления налогового контроля // *Наука сегодня: вызовы, перспективы и возможности*. – Вологда: ООО «Маркер», 2018. – С. 70-71 (0,2 п.л.).

Подписано в печать 26.07.2019 г.  
Формат А5  
Бумага офсетная. Печать цифровая.  
Тираж 100 Экз. Заказ №150039-7-19  
Типография ООО “МДМпринт”  
(Печатный салон МДМ)  
117292, г. Москва, ул.Дмитрия  
Ульянова, д.20, к.1  
Тел. 8-495-256-10-00

