

УДК 336.025

DOI: 10.26140/anie-2020-0903-0027

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ КАК ОСНОВНОЙ ФОРМЫ
НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РФ**

© 2020

SPIN: 8982-5946

AuthorID: 633976

Водопьянова Валентина Александровна, доцент кафедры
экономики и управления**Горлова Влада Владиславовна**, студент*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
(690014, Россия, Владивосток, улица Гоголя 41, 14, e-mail: vlada.gorlova.98@bk.ru)*

Аннотация. Понятие «налоговое администрирование» всё чаще встречается в различных официальных и нормативно правовых документах. Эффективность управления налоговой системой является одним из актуальных вопросов, затрагиваемых государственной властью. Данная тенденция вполне логична, так как налоги являются основой доходов бюджета, позволяющих выполнять государству его основные функции. Одна из форм налогового администрирования - налоговый контроль, основной целью которого является предупреждение и выявление налоговых правонарушений и преступлений. Следовательно, происходит обеспечение контроля за формированием государственных доходов. Наиболее эффективная форма контроля - это налоговые проверки. Таким образом, в представленной статье определены функции и цель налогового администрирования, изложена краткая характеристика налогового администрирования в России. Рассмотрена результативность налогового контроля, как основной формы налогового администрирования. Проанализированы абсолютные и относительные показатели проведенных камеральных и выездных налоговых проверок в Российской Федерации за 2017-2019 годы. Определена сумма налоговых доначислений на 1 проверку в результате камеральных и выездных налоговых проверок. Выявлены проблемы реализации основных видов налогового контроля и предложены меры по повышению их эффективности.

Ключевые слова: налоговое администрирование, налоговый контроль, налог, бюджет, налоговая система, выездная налоговая проверка, камеральная налоговая проверка, Федеральная налоговая служба.

**IMPROVEMENT OF TAX CONTROL AS THE BASIC FORM OF TAX
ADMINISTRATION IN THE RUSSIAN FEDERATION**

© 2020

Vodopianova Valentina Aleksandrovna, assistant professor
of the department of economics and management**Gorlova Vlada Vladislavovna**, student*Vladivostok State University of Economics and Service
(690014, Russia, Vladivostok, Gogolya Street, 41, e-mail: vlada.gorlova.98@bk.ru)*

Abstract. The concept of "tax administration" is increasingly found in various official and regulatory documents. The effectiveness of managing the tax system is one of the pressing issues raised by state authorities. This trend is quite logical, since taxes are the basis of budget revenues, allowing the state to fulfill its main functions. One of the forms of tax administration is tax control, the main purpose of which is the prevention and identification of tax offenses and crimes. Consequently, there is control over the formation of state revenues. The most effective form of control is tax audits. Thus, the presented article defines the functions and purpose of tax administration, sets out a brief description of tax administration in Russia. The effectiveness of tax control as the main form of tax administration is considered. Absolute and relative indicators of desk and field tax audits in the Russian Federation over the past three years are analyzed. The amount of tax assessments for 1 audit as a result of off-site and field tax audits is determined. The problems of the implementation of the main types of tax control are identified and measures to increase their effectiveness are proposed.

Keywords: tax administration, tax control, tax, budget, tax system, field tax audit, desk tax audit, Federal Tax Service.

ВВЕДЕНИЕ

Существование абсолютно любого государства напрямую зависит от поступлений в бюджет. Именно его доходная часть обеспечивает исполнение конституционных гарантий, необходимых для стабильного развития общества, и в целом отражает благосостояние страны. Основную долю доходов государственного бюджета составляют уплаченные налоги, своевременное поступление которых обеспечивает налоговое администрирование - процесс управления налогами и налоговыми процессами в стране. Недополучение финансовых ресурсов негативно отражается как на налоговой безопасности, так и на экономической безопасности государства в целом. В связи с этим возникает необходимость повышения эффективности управления налоговой системой, так как от её качества зависит уровень удовлетворения потребностей государства.

МЕТОДОЛОГИЯ

Целью данной статьи является анализ эффективности существующего налогового администрирования в Российской Федерации.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- рассмотреть понятие «налоговое администрирование», определить его основные функции и цель;

- проанализировать результативность налогового контроля, как основной формы налогового администрирования;

- выявить существующие проблемы в области налогового администрирования в РФ;

- предложить ряд мер по ликвидации существующих проблем.

Для решения поставленных задач применялись аналитический, логико-структурный подходы, а также графические методы обработки и предоставления информации.

Научная новизна данной статьи заключается в разработке актуальных мер по повышению эффективности налогового администрирования в Российской Федерации.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Понятие «налоговое администрирование» часто используется, как в современных научных работах, так и в нормативно-правовых документах, однако его четкого определения нет. В целом под этим термином понимается процесс управления налоговым производством, реализуемый налоговыми органами и иными органами (налоговыми администрациями), обладающими определёнными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов [1].

Налоговыми администрациями являются органы,

которые наделены полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков налогов. К ним относятся как финансовые, так и таможенные органы. Однако ключевую роль играют налоговые органы. В соответствии с Налоговым Кодексом (НК) РФ они составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов. В указанную систему входят:

- Центральный аппарат Федеральной налоговой службы (ФНС);
- УФНС по субъектам и межрегиональные инспекции;
- инспекции ФНС по районам и районам в городах, а также инспекции межрайонного уровня [2,3].

Стоит отметить, что по данным ФНС, за счёт налогового администрирования, дополнительные поступления в бюджет Российской Федерации составляют примерно четвертую часть общего прироста налогов и сборов.

Эффективность налогового администрирования напрямую зависит от выполнения основных функций:

- планирование;
- регулирование;
- контроль.

Функция планирования реализуется путём прогнозирования налоговых поступлений в бюджет, то есть анализа налогового потенциала, а также путём составления бюджета по налогам. Регулирование производится посредством изменения общего уровня налогообложения, установления различных налоговых ставок, а также удержания налоговых льгот.

Целью налогового администрирования является реализация основной функции налогообложения - фискальной, в совокупности с минимизацией расходов на её осуществление. В связи с этим налоговый контроль является основным элементом системы налогового администрирования, так как при реализации контрольной функции происходит отслеживание полноты и своевременности поступлений в бюджет. Таким образом, при повышении эффективности мероприятий, проводимых Федеральной налоговой службой РФ в области налогового контроля, повышается эффективность налогового администрирования в целом.

Налоговый контроль в Российской Федерации представлен в следующих формах: налоговые проверки, проверка данных учёта и отчётности, а также осмотр помещения, территории и др. [4-7]. Также формой контроля является налоговый мониторинг, который заключается в предоставлении налоговых органам доступа к данным бухгалтерского и налогового учета в режиме реального времени [8]. Переход организаций на налоговый мониторинг позволяет согласовывать подходы к налогообложению, а также консультироваться по налоговым последствиям с соответствующими органами при осуществлении сделок. Переход на данную форму контроля освобождает налогоплательщика от проведения камеральных и выездных проверок [9].

Налоговые проверки в соответствии с НК РФ подразделяются на выездные и камеральные.

Камеральная проверка представляет собой проверку деклараций, другой отчётности и документов на соблюдение законодательства о налогах и сборах. Данный вид контроля является сплошным, его проходят абсолютно все налогоплательщики - организации, индивидуальные предприниматели и физические лица. Периодичность зависит от частоты сдачи отчётности. Камеральная проверка проводится по месту нахождения налогового органа, без обязательного визита налогоплательщика. Также стоит отметить, что сотрудники отдела камеральных проверок в ИФНС ограничены в своих правах и могут запрашивать дополнительные документы и пояснения только в определенных случаях [10]. Например, при проведении углублённой камеральной проверки допол-

нительно могут потребоваться копии первичных документов, а также будет произведено назначение экспертизы и допрос свидетелей. Срок проведения составляет три месяца, однако при выполнении всех требуемых мероприятий раньше установленного срока, ИФНС может завершить проверку. Если при рассмотрении отчётности налоговый орган выявит факт совершения правонарушения, будет составлен акт налоговой проверки, который впоследствии направляется налогоплательщику [11].

Выездная налоговая проверка имеет свои особенности. В отличие от камеральной проверки, она производится на территории налогоплательщика. Основанием служит решение руководителя налогового органа, или же его заместителя, имеющего соответствующие полномочия. Отбор налогоплательщиков осуществляется по критериям, отраженным в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок. В рамках данного вида налогового контроля может рассматриваться вся имеющаяся информация к исчислению налогов документация, за отчётный период, который не может превышать трёх лет [10]. При анализе используется сплошной метод. Также в процессе проверки производится осмотр помещений и инвентаризация имущества. Срок проведения данных мероприятий составляет два месяца, но в отдельных случаях он может быть увеличен до четырёх или шести месяцев. После завершения выездной проверки происходит составление справки об её окончании, а впоследствии формируется акт с указанием выявленных нарушений или же их отсутствия.

Таким образом, камеральный контроль это сплошной контроль всех налогоплательщиков, выездной – выборочный контроль.

Для общей оценки качества налогового контроля в Российской Федерации проведём анализ динамики выездных и камеральных проверок в разрезе их общего количества, а также числа проверок, в ходе которых были выявлены нарушения.

Таблица 1 - Динамика выездных и камеральных проверок в Российской Федерации в 2017-2019гг.*

Период, год	Вид проверки	Общее количество проверок, ед.	Темп роста в сравнении с предыдущим годом, %	Количество проверок по результатам, которых выявлены нарушения, ед.	Темп роста в сравнении с предыдущим годом, %
2017	Выездные	19391	-	19134	-
	Камеральные	55859903	-	3014252	-
	Итого:	55879294	-	3033386	-
2018	Выездные	13749	70,90	13452	70,30
	Камеральные	67889986	121,54	3530157	117,12
	Итого:	67903735	121,52	3543609	116,8
2019	Выездные	9046	65,79	8693	64,62
	Камеральные	62802102	92,51	2447065	69,32
	Итого:	62811148	92,50	2455758	69,30

* составлено авторами по данным [12-14]

По результатам проведённого анализа можно сделать вывод, что с каждым годом происходит стабильное снижение количества выездных проверок. В 2018 году оно составило 29,1%, в сравнении с 2017 годом, а в 2019 году достигло 34,21%. Главной причиной этой тенденции является мотивация налогоплательщиков производить уплату обязательных платежей без применения данного вида налогового контроля. Таким образом, происходит снижение нагрузки на налогоплательщиков, которые стабильно не нарушают действующее законодательство. Также данная тенденция обусловлена поручением президента РФ о снижении контрольной нагрузки на бизнес в целом.

Одним из факторов, оказавших влияние на снижение количества выездных налоговых проверок, является применение риск ориентированного подхода при осуществлении контроля. В зависимости от деятельности юридического лица или индивидуального предпринимателя, устанавливается категория риска, обуславливающая периодичность и применение методов и форм при контроле [15]. В мировой практике применение данного метода позволило значительно снизить количество проверок.

Снижению выездных налоговых проверок также

поспособствовало применение высокотехнологичных автоматизированных систем. В частности программа «АИС Налог - 3», позволяет систематизировать информацию о налогоплательщике, и включает в себя данные правоохранительных, таможенных органов, и данные онлайн-касс и др. Также стоит отметить автоматизированную систему контроля АСК-НДС2, которая способна отслеживать все цепочки НДС на основе мониторинга книг покупок и книг продаж. После программа выявляет разрывы и расхождения по НДС с минимальными трудовыми затратами сотрудников налоговых органов на контрольную работу [16,17].

Также за анализируемый период произошло снижение количества выездных проверок, по итогам которых выявлены нарушения. В 2018 году оно составило 27,3%, а в 2017 году 35,38% в сравнении с предыдущими годами. Данная тенденция напрямую связана со снижением общего числа выездных проверок.

Анализ камеральных проверок показал, что их количество в период с 2017 года по 2018 год имеет разнонаправленную динамику. В 2018 году наблюдается рост, как общего количества проведённых проверок, так и проверок, по результатам которых были выявлены нарушения. Рост составил 21,54% и 17,12% соответственно. Таким образом, увеличение числа данного вида проверок компенсирует снижение количества выездных проверок, на которые налоговые органы тратят значительные ресурсы. Однако в 2019 году произошло снижение на 7,49% и 30,68%, указывающее на уменьшение количества предоставляемых в налоговый орган деклараций, а также увеличение доли «нулевой» отчётности.

Так как анализ динамики не предоставляет в полном объеме информацию о результативности проверок, рассмотрим долю проверок, в результате которых были выявлены нарушения. Данная информация представлена на рисунке 1.

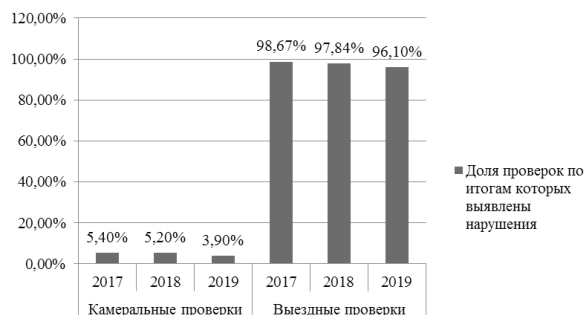


Рисунок 1 - Доля результативных выездных и камеральных проверок в Российской Федерации в 2017-2019 гг. (составлено авторами по данным [11-13])

Исходя из информации, представленной на рисунке 1, можно сделать выводы, что наиболее результативными являются выездные проверки. Так как данный вид налогового контроля проходят не все налогоплательщики, а только те, результаты деятельности которых попадают под критерии, установленные Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок. Несмотря на достаточно высокую долю проверок, по результатам которых выявлены нарушения, за исследуемый период происходит её стабильное снижение. В 2018 году оно составило 0,83%, в 2019 году 1,74%.

Так как камеральные проверки имеют сплошной характер, их проходят все налогоплательщики при подаче деклараций и отчётности в налоговые органы, ее результативность намного ниже. Если отследить изменение доли проверок, в результате которых выявлены нарушения, то также наблюдается её стабильное снижение. В 2018 году на 0,20%, в 2019 на 1,30%.

Таким образом, тенденция к снижению количества проверок, в результате которых выявляются нарушения,

а также увеличение темпов снижения является негативным сигналом к принятию мер, позволяющих повысить эффективность проверок. Особенно это важно в отношении выездных проверок, так как при их проведении затрачивается большое количество трудовых и материальных ресурсов.

Ещё одним показателем, позволяющим оценить эффективность налоговых проверок, является размер доначислений, включающий в себя недоимку по налогам, взносам и сборам и налоговые санкции и пени, в расчёте на одну проверку.

Данные по анализу представлены в таблице 2.

Таблица 2 - Динамика дополнительно начисленных платежей по результатам выездных и камеральных проверок в Российской Федерации в 2017-2019 гг.*

Период, год	Вид проверки	Размер доначислений на 1 проверку, тыс. руб.	Темп роста в сравнении с предыдущим годом, %
2017	Выездные НП	16190,16	-
	Камеральные НП	20,44	-
	Итого:	16210,60	-
2018	Выездные НП	23297,87	143,90
	Камеральные НП	15,75	77,09
	Итого:	23313,63	143,82
2019	Выездные НП	34222,61	146,89
	Камеральные НП	15,42	97,91
	Итого:	34238,03	146,86

* составлено авторами по данным [11-13]

Исходя из анализа, представленного в таблице, можно сделать вывод, что, несмотря на снижение количества выездных налоговых проверок, по результатам которых выявлены нарушения, наблюдается тенденция к увеличению сумм начислений в расчёте на одну проверку. В 2018 году рост составил 43,9%, в 2019 году - 46,89%. Такая тенденция объясняется проведением выездных проверок только в отдельных случаях. Значительные усилия сосредоточены на предпроекторном анализе и отборе налогоплательщиков. Данные анализа подтверждают улучшение качества отбора плательщиков для выездного контроля.

Эффективность проведения камеральных проверок снижается, на что указывает стабильное уменьшение сумм доначислений, в расчёте на одну проверку. В 2018 году снижение составило 22,9%, а в 2019 году - 2,09%. Это указывает на активное использование телекоммуникационных каналов связи для отправки налоговой отчётности, которые включают в себя предварительный анализ правильности заполнения деклараций, сверки платежей, а также расчётов с бюджетом самим налогоплательщиком.

В качестве дополнительной оценки проведём анализ сумм непосредственно поступивших в бюджет в результате работы контрольных органов.

Результаты анализа удельного веса взысканий в общей сумме доначислений представлены на рисунке 2.

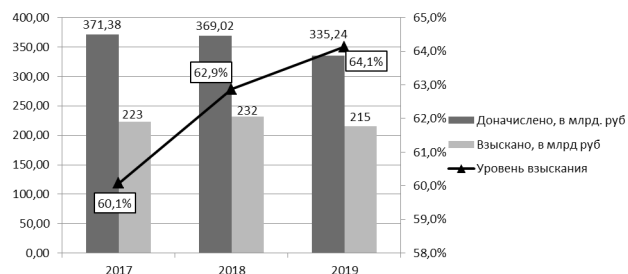


Рисунок 2 - Доля взысканных сумм в общей сумме доначислений в результате проведения выездных и камеральных проверок в Российской Федерации в 2017-2019 гг. (составлено авторами по данным [11-13])

Исходя из данных представленных на рисунке 2, можно сделать вывод, что не все доначисленные по результатам выездных и камеральных проверок суммы поступают в бюджет. В 2017 году сумма взысканий составила 223 млрд. руб. и в целом удельный вес взысканий составлял 60,1%. Уровень взысканий в 2018 году

вырос на 2,8% и составил 62,9%. В конце анализируемого периода, несмотря на снижение сумм фактически поступивших в бюджет, доля взысканий в общей сумме доначислений выросла до 64,1%. Стабильная тенденция к увеличению процента взысканий является положительной, однако стоит отметить, значительное влияние большого количества случаев оспаривания решений налоговых органов налогоплательщиками.

Таким образом, комплексный анализ эффективности налогового контроля, как основной формы налогового администрирования, позволил выявить существующие проблемы в области проведения выездных и камеральных проверок.

Одним из факторов, влияющих на эффективность камеральных проверок, является ограничение времени проведения проверки. В связи с расширением прав налоговых органов по истребованию документов, установленных редакцией НК РФ от 04.11.2014 года, загруженность налоговых органов значительно возросла. При этом срок проведения проверки остался тем же и на данный момент он составляет три месяца со дня представления декларации. Во избежание допущения ошибок при рассмотрении налоговых деклараций, а также сопутствующих документов из-за ограниченности времени необходимо увеличить срок проведения камеральных проверок в отдельных случаях.

Также увеличить эффективность налогового контроля можно путём создания специализации внутри отделов осуществляющих выездной контроль. Часть видов деятельности в Российской Федерации имеет свои особенности исчисления налогов. Например, налогообложение финансового сектора экономики отличается тем, что банковские операции, а также операции по страхованию не облагаются НДС и имеют особенности по расчету налога на прибыль организаций. Налогообложение добывающих организаций включает в себя НДС, и экспортные пошлины, которые в свою очередь составляют высокую долю доходов федерального бюджета РФ. Следовательно, узкая направленность отделов внутри инспекции позволит более детально проводить проверку, с учётом особенностей деятельности налогоплательщика.

ВЫВОДЫ. В целом на данный момент, все мероприятия, проводимые государственными органами в рамках налогового контроля, направлены на усиление предпроверочного анализа и более точный отбор налогоплательщиков для проверок. Таким образом, представленные в статье меры позволят повысить эффективность налогового контроля, улучшить результаты проведения камеральных и выездных проверок, а также избежать проведения безрезультатных, затратных мероприятий, что в свою очередь положительно отразится на полноте и своевременности поступлений в бюджет, а значит и на налоговом администрировании Российской Федерации в целом.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Ляпина, Т. М. Налоговое администрирование: учебное пособие для вузов / Т. М. Ляпина. - 2-е изд. - Москва: Издательство Юрайт, 2020. - 235 с.
2. Федеральный закон № 943-1 от 21.03.1991 « О налоговых органах Российской Федерации» (ред. от 26.03.2020) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
3. Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика в 2 т. Том 1 : учебник и практикум для вузов / В. Г. Пансков. - 7-е изд., перераб. и доп. - Москва : Издательство Юрайт, 2020. - 393 с.
4. Якупов З.С. О роли институтов налогообложения и налогового контроля в реализации стратегии устойчивого развития современной России // Актуальные проблемы экономики и права. 2015. № 1. С. 125-133.
5. Быкова Н.Н. Классификация форм и методов налогового контроля в Российской Федерации // Карельский научный журнал. 2017. Т. 6. № 4 (21). С. 141-144.
6. Пономарев О.В., Яковенко А.А. Административная ответственность за непредставление (несообщение) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля // Балтийский гуманитарный журнал. 2018. Т. 7. № 1 (22). С. 374-377.
7. Заболотни Г.И., Каширина М.В. Роль и значение налоговой си-

стемы как регулятора рыночной экономики // Балканское научное обозрение. 2019. Т. 3. № 2 (4). С. 114-117.

8. Налоговая политика государства : учебник и практикум для академического бакалавриата / Н. И. Малис [и др.] ; под редакцией Н. И. Малис. - 2-е изд., перераб. и доп. - Москва : Издательство Юрайт, 2019. — 361 с.

9. Галицына В.С., Водопьянова В.А. Анализ теоретических подходов к понятию и элементам налогового контроля // Актуальные вопросы современной экономики. -2018.-№4.- С.9

10. Налоговый кодекс Российской Федерации» часть 1 от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 01.04.2020) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

11. Черник Д. Г. Организация и методика проведения налоговых проверок: учебник и практикум для вузов / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев, М. В. Тупалина; под редакцией Д. Г. Черника. - Москва: Издательство Юрайт, 2020. - 271 с.

12. Отчёт о результатах осуществления налогового и иных видов контроля за 2017 год ФНС РФ [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы Российской Федерации.- Режим доступа: <https://www.nalog.ru>

13. Отчёт о результатах осуществления налогового и иных видов контроля за 2018 год ФНС РФ [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы Российской Федерации.- Режим доступа: <https://www.nalog.ru>

14. Отчёт о результатах осуществления налогового и иных видов контроля за 2019 год ФНС РФ [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы Российской Федерации.- Режим доступа: <https://www.nalog.ru>

15. Федеральный закон № 294-ФЗ от 26.12.2008 « О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» (ред. от 01.04.2020) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

16. Водопьянова В.А., Галицына В.С. Результативность налоговых проверок как показатель оценки качества налогового контроля в Российской Федерации // Территория новых возможностей. Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса. - 2019.-№3. С. 125-139.

17. Сарафанов К.В. Налоговый контроль в условиях современных цифровых технологий // Вектор Экономики. - 2018. - №8. - С.9

Статья поступила в редакцию 25.05.2020

Статья принята к публикации 27.08.2020